

Inntektsoverføring i konsern – valget mellom konsernbidrag og utbytte, og forholdet til EØS-avtalens regler om fri etablering



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 596
Leveringsfrist: 25.04.2011

Til sammen 17 949 ord

25.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling og avgrensning	1
1.2	Disposisjon	2
1.3	Rettskildesituasjonen i skatteretten	3
1.3.1	Rettskilder i norsk skatterett	3
1.3.2	EØS-avtalens rettskildemessige betydning for norsk skatterett	4
<u>2</u>	<u>DE NORSKE REGLENE OM INNTEKTSOVERFØRING I KONSERN</u>	<u>6</u>
2.1	Konsernbidragsreglene	6
2.1.1	Konsernbegrepet i skatteretten	6
2.1.2	Generelle vilkår	8
2.1.3	Vilkår for giverselskapet	10
2.1.4	Vilkår for mottakerselskapet	10
2.1.5	Nasjonalitetsvilkår	11
2.2	Utbyttereglene	14
2.2.1	Det skatterettslige utbyttebegrepet	14
2.2.2	Fritaksmetoden	14
2.2.3	Innstramming i fritaksmetoden – innføring av treprosentregelen	16
2.2.4	Særlig om fritaksmetoden og utenlandske selskaper	17
2.3	Valget mellom konsernbidrag og utbytte ved inntektsoverføring	18
2.4	Klassifisering av utbytte og konsernbidrag	19
<u>3</u>	<u>EØS-AVTALEN OG NORSK SKATTERETT</u>	<u>20</u>
3.1	EØS-avtalens opprinnelse og formål - de fire friheter	20
3.2	EØS-avtalens betydning for norsk skatterettsutvikling	22
3.3	Særlig om EØS-avtalens regler om fri etablering	25

3.4	Relevant forskjellsbehandling	28
3.4.1	Ulempekriteriet	28
3.4.2	Sammenlignbarhetskriteriet	29
3.5	Rettferdighetsgrunner	30
3.5.1	Allmenne samfunnshensyn	31
3.5.2	Krav til egnethet	33
3.5.3	Krav til proporsjonalitet	33
3.6	Praksis fra EU-domstolen	35
3.6.1	ICI	35
3.6.2	Marks & Spencer	36
3.6.3	OY AA	38
3.6.4	X-Holding	40
<u>4</u>	<u>INNETKTSOVERFØRING OG FORHOLDET TIL FRI ETABLERING</u>	<u>42</u>
4.1	Foreligger relevant forskjellsbehandling?	42
4.1.1	Innebærer forskjellen i regelverket en ulempe?	42
4.1.2	Foreligger det sammenlignbare situasjoner?	43
4.1.3	Oppsummering	44
4.2	Kan forskjellsbehandlingen rettferdiggjøres?	45
4.2.1	Allmenne samfunnshensyn som rettferdighetsgrunn	45
4.2.1.1	Økonomiske hensyn	45
4.2.1.2	Hensynet til avbalansert fordeling av beskatningskompetanse	47
4.2.1.3	Foreligger fare for skatteomgåelse?	50
4.2.2	Reglenes egnethet	51
4.2.3	Proporsjonalitet	52
4.3	Ulike måter å fjerne striden med etableringsretten	54
4.3.1	Endring av konsernbidragsreglene	54
4.3.2	Omklassifisering	55
4.3.3	Endringer i treprosentregelen	57
<u>5</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER OG KONKLUSJON</u>	<u>58</u>
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>59</u>

1 Innledning

1.1 Problemstilling og avgrensning

Et konsernselskap kan av ulike årsaker ønske å overføre kapital til et annet selskap i samme konsern uten at dette ønskes gjennomført med skattemessige virkninger.

Mellom norske konsernselskaper, eller norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS, er det mulig å foreta overføringen som konsernbidrag uten beskatning av mottakerselskapet. Et norsk morselskap kan imidlertid etter gjeldende rett ikke motta konsernbidrag fra utenlandsk datterselskap uten tre prosent beskatning på mottakers hånd, jf. sktl § 2-38, sjette ledd. Oppgaven reiser spørsmål om den skattemessige forskjellsbehandlingen strider mot Norges forpliktelser i EØS-avtalen.

Oppgavens fullstendige problemstilling er: *Ved valget mellom konsernbidrag og utbytte som alternativer ved inntektsoverføring i konsern; er den skattemessige forskjellsbehandlingen av overføring fra henholdsvis norske og utenlandske datterselskaper i strid med Norges forpliktelser i EØS-avtalens artikkel 31 om fri etablering?* Spørsmålet er ikke prøvet for norske domstoler eller for EFTA-domstolen, og oppgaven søker å belyse den argumentasjonen som kan bli påberopt av norske myndigheter og ESA i en eventuell fremtidig sak for EFTA-domstolen.

Oppgaven omhandler den skattemessige behandlingen av inntektsoverføring mellom datterselskap og morselskap innad i konsern. Kapital opptjent i datterselskapet inngår i datterselskapets resultatregnskap, og er å anse som beskattet etter skatterettslige regler. For det utenlandske datterselskapet vil kapitalen tilsvarende være beskattet etter de skatterettslige reglene i datterselskapets hjemland. Overføring av beskattet kapital fra utenlandsk datterselskap kan kun gjennomføres etter reglene for utbytte, ettersom konsernbidragsreglene er begrenset til overføring mellom norske selskaper. Overføringen blir gjenstand for tre prosent beskatning i motsetning til overføring fra norsk datterselskap, hvor konsernbidragsreglene kan benyttes.

Oppgaven avgrenses mot konsernbidrag *med* skattemessig effekt, herunder i hvilken grad norske konsernbidragsregler isolert sett strider med EØS-avtalen. Det er ved inntektsutjevning ikke aktuelt med utdeling av beskattet kapital fra datterselskapet. Inntektsutjevning med fradragsrett for giver og skatteplikt for mottaker blir i denne sammenheng ikke sammenlignbar med utbyttesituasjonen, hvor det ikke er fradragrett for overføringen, og det heller ikke oppstår skatteplikt på mottakers hånd.

1.2 Disposisjon

I den videre fremstillingen vil oppgaven først gjøre rede for de sentrale rettskilder i skatteretten (1.3.1), samt den rettskildemessige betydning EØS-avtalen har for norsk skatterett (1.3.2). Oppgaven behandler i påfølgende kapittelet de norske reglene for inntektsoverføring i konsern. Først gjennomgås de norske konsernbidragsreglene (2.1), deretter de norske utbyttereglerne (2.2). Så sammenholdes reglene for inntektsoverføring for å se hvordan konsernselskaper kan velge mellom konsernbidrag og utbytte (2.3), samt hvilken betydning klassifisering har for utdelinger (2.4). Videre gir oppgaven en oversikt over EØS-avtalen med de fire friheter (3.1), og hvilken betydning EØS-avtalen har i norsk skatterett (3.2). Deretter gjennomgås etableringsretten spesielt (3.3).

Oppgaven belyser i kapittel 3 det relativt faste resonnementsmønster som går igjen ved vurdering av om en forskjellsbehandling eller restriksjon anses å være i strid med de fire friheter (3.4), og de ulike hensyn som har gjort seg gjeldende for å rettferdiggjøre forskjellsbehandling eller restriksjoner (3.5). Jeg har valgt å se nærmere på noen avgjørelser fra EU-domstolen som særlig gir innblikk i hvilken relevans og vekt de ulike hensyn har hatt i praksis (3.6). Hensynene som EU-domstolen har vurdert som relevante for å rettferdiggjøre nasjonale regler som hindrer grenseoverskridende inntektsutjevning, vil også være relevante hensyn ved vurderingen av om norske regler for inntektsoverføring strider mot Norges forpliktelser. Oppgavens drøftingsdel er delt i to hoveddeler: Først drøftes om det kan konstateres en relevant forskjellsbehandling i de norske reglene for inntektsoverføring (4.1). Deretter drøftes om en eventuell forskjellsbehandling kan rettferdiggjøres (4.2). Avslutningsvis vil oppgaven gjennomgå noen mulige løsninger for å imøtekomme Norges forpliktelser i EØS-avtalen (4.3).

1.3 Rettskildesituasjonen i skatteretten

1.3.1 Rettskilder i norsk skatterett

Rettskildesituasjonen i skatteretten skiller seg fra andre rettsområder ved å ha en sterk nasjonal forankring. Legalitetsprinsippet ligger i norsk rett som en begrensning på skattemyndighetenes kompetanse til å gripe inn i skatteyters økonomi. Et offentlig inngrep krever hjemmel i formell lov eller plenarvedtak fra Stortinget. *Lovtolkningen* står således sentralt i skatteretten. Utgangspunktet er som ellers i rettskildelæren; en naturlig språklig forståelse av lovteksten.¹ Likevel viser Høyesterett at lovtolkningen er mer pragmatisk i skatteretten enn det kan gis inntrykk av med dette utgangspunktet. Særlig handler det om å se konsekvenser av tolkninger, samt hensyn til sammenhenger i det enkelte lands beskatning.² Symmetrihensyn vil her være et viktig moment. Endelig gjelder også lovens formål som tolkningsfaktor ved lovtolkning. Det ligger imidlertid en ramme av forutsigbarhet ved en lovtolkning: Det skal for skatteyter med rimelighet være mulig å innrette seg i forhold til en forutsett rettsstilling.³

Foruten lovtekst, står *forarbeider* sentralt som rettskildefaktorer i skatteretten. Selv om lovens forarbeider i norsk rett primært er saksdokumenter for de lovgivende organer,⁴ er forarbeidene på skatterettens område viktige rettskildefaktorer, særlig for tolkningen av lovens formål. Siden forarbeidene ikke har en klar adresse til skatteyter, er det naturlig å tenke at tolkningen av forarbeider kan stille seg noe forskjellig fra tolkning av lovtekst. Forarbeidene kan være omtvistet, og det kan i noen tilfeller være vanskelig å tolke hva flertallet i Stortinget egentlig har ment. Forarbeider kan også sprike betydelig, noe som gir *dommerens skjønn* avgjørende betydning. I norsk skatterett legger imidlertid Høyesterett betydelig vekt på forarbeidene i skattesaker.⁵ Særlig har forarbeidene betydelig vekt for *nyere* lovgivning, noe som kan være et utslag av at den som skal vurdere en ny lovtekst, ikke har relevant rettspraksis å støtte seg til. I skattesaker legger

¹ Andenæs (1997) s. 15.

² I samme retning, Zimmer (2010) s. 47.

³ Zimmer (2009a) s. 48-49.

⁴ Andenæs (1997) s. 25.

⁵ Ifølge Gjems-Onstad (2008) s. 57, er forarbeider uttrykkelig nevnt i 53 % av skattesakene i Høyesterett, og tendensen er økende.

Høyesterett mer vekt på hvordan forarbeidene forholder seg til innholdet i konkrete ord og uttrykk som brukes i loven, enn en ren formålstolkning.⁶

Høyesterettspraksis spiller på skatterettens område en avgjørende rolle som rettskildefaktor. Prejudikatsvirkningen av en høyesterettsdom er også på skatterettens område fremtredende, selv om det ikke sjelden forekommer prejudikatsfravik. Underrettspraksis har i skatteretten, som på andre rettsområder, mindre rettskildemessig relevans. I Høyesterett blir *ligningspraksis* tillagt betydelig vekt, og særlig ved *presiserende* tolkning av lovtekst. For å avgjøre hva som utgjør ligningspraksis, er håndboken *Lignings-ABC* utgitt av Skattedirektoratet sentral. Her fremkommer blant annet Skattedirektoratets syn på fortolkningen av ulike rettskilder. I tillegg gir Skattedirektoratet ut *bindende forhåndsuttalelser* (BFU) som må anses å ha større rettskildemessig betydning enn rene administrative uttalelser. Ved vurderinger av om ligningspraksis er relevant, vil momenter som varighet, konsekvens og frekvens være avgjørende. Praksis viser at Høyesterett ser ut til å tillegge ligningspraksis større vekt i skatteyters favør enn i disfavør.⁷

1.3.2 EØS-avtalens rettskildemessige betydning for norsk skatterett

EØS-avtalens rettskildemessige betydning på skatterettens område har økt de senere år. Selv om skatteretten ikke er en del av EØS-avtalen, skal ikke norske skatteregler stride mot de fire friheter. For å avgjøre om norsk skatterett strider mot EØS-avtalen, må det foretas en tolkning av *avtalens ordlyd*, samt *praksis* som knytter seg til tolkningen av avtalen. EU-domstolen og EFTA-domstolen har i sin tolkning av avtalene ikke følt seg direkte bundet av ordlyden, men av *formålet* med avtalen, og særlig i saker vedrørende økonomiske spørsmål.⁸ I motsetning til norsk rett, er det liten tradisjon å vektlegge forarbeidene ved tolkning av overnasjonale avtaler. Det kan ha sammenheng med at det i liten grad offentliggjøres forarbeider.⁹

⁶ Zimmer (2010) s. 48.

⁷ Eks. Rt. 2001 s. 1444, *Skøyen Næringspark*.

⁸ Bullen (2005) s. 81.

⁹ Gundersen (2010) s. 117.

EØS-avtalens rettskildemessige betydning på skatterettens område har i hovedsak sitt utspring i *praksis fra EU-domstolen*. Dette omtales som den negative integrasjonen.¹⁰ Siden EF-traktaten og EØS-avtalen sammenfaller i betydelig grad når det gjelder de fire friheter, legger avgjørelser fra EU-domstolen føringer på norsk skatteutvikling. Høyesterett har sågar anerkjent EU-domstolen som relevant kilde ved tolkning av EØS-avtalen.¹¹ Samtidig har flere av avgjørelsene fra EU-domstolen behandlet skatterettslige spørsmål som EFTA-domstolen ikke har berørt. Samme tolkning som EU-domstolen legger til grunn i EU-retten, legger EFTA-domstolen til grunn ved tolkning av EØS-retten. Således oppstår ingen vesentlig forskjell på tolkning av EF-traktaten og EØS-avtalen, og EU-domstolens avgjørelser får betydning for EFTA-domstolens avgjørelser. Dette synspunkt støttes også av uttalelser fra EFTA-domstolen. I sak E-1/04: *Fokus*, legger EFTA-domstolen seg nær opptil EU-domstolens tolkninger, både hva gjelder innhold og form.¹² EFTA-domstolen henviser også ofte til dommer fra EU-domstolen.¹³

Offentlige myndigheters tolkning av EØS-avtalen med tilhørende praksis, har som følge av dens økte betydning på skatterettens område blitt fremmet i ulike uttalelser de senere år. Departementet fremmet både ved skattereformen i 2006¹⁴ og ved endringer i konsernbidragsreglene i 2007,¹⁵ sin tolkning av hvorvidt norske regler var i strid med EØS-avtalen. Det er naturlig å tenke seg at EU-/EØS-stater vil ha interesse av å tolke traktatene restriktivt, for på den måten å redusere innflytelsen på statens kompetanse i skattespørsmål.¹⁶ Rettskildemessig tillegger ikke oppgaven slike tolkninger avgjørende vekt. Oppgaven vil likevel i noen grad se hen til norske offentlige dokumenter, særlig proposisjoner, for å belyse formålet med innføringen og anvendelsesområde for de norske reglene.

¹⁰ Zimmer (2009a) s. 93.

¹¹ Rt. 2007 s. 1003, premiss 74.

¹² Sak E-1/04, *Fokus*, premiss 22.

¹³ Zimmer (2009a) s. 94.

¹⁴ Ot. prp. nr. 1 (2004-2005).

¹⁵ Ibid. kap. 16.

¹⁶ I samme retning også i Bullen (2005) s. 99.

2 De norske reglene om inntektsoverføring i konsern

2.1 Konsernbidragsreglene

Mange land har innført regler som legger til rette for skattemessig samordning i konsernforhold. Norge, Finland og Sverige har valgt ordningen med *konsernbidrag*, mens land som Østerrike og Storbritannia har valgt ordninger hvor *underskudd fradras* i overskuddsselskaper innen samme konsern uten at det gjøres som bidrag. I USA regnes selskapets nettoinntekter sammen og det oppnås et *konsernskattesubjekt*.¹⁷

De norske konsernbidragsreglene ble innført i 1979.¹⁸ Reglene ble utarbeidet etter påtrykk fra blant andre Norges Industriforbund, som mente det var nødvendig å se konserner som en enhet i relasjon til enkelte skattemessige situasjoner.¹⁹ I praksis har reglene bidratt til å opprettholde konsernselskaper som selvstendige skattesubjekter, samtidig som det har vært mulig å oppnå en optimal kapitalstruktur i konsernforhold. I forarbeidene fremkommer det at konsernbidragsreglene skulle virke nøytrale, slik at de ikke førte til uhensiktsmessige selskapsstrukturer eller fristet til ”*skattemessige illojale transaksjoner mellom konsernselskapene*”.²⁰

2.1.1 Konsernbegrepet i skatteretten

Begrepet *konsern* anvendes på ulike rettsområder uten at noen felles generell definisjon ligger til grunn. De viktigste definisjonene finnes i selskapsretten og i skatteretten. I selskapsloven er det fastsatt at det foreligger et konsern dersom et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller indre selskap har flertall av stemmene eller bestemmende innflytelse over andre selskaper, jf. sel. § 1-2. Tilsvarende er det i aksjeloven fastsatt at en konsernspiss må ha flertallet av stemmene eller bestemmende innflytelse i andre selskaper for at det skal foreligge et konsern, jf. asl/asal § 1-3.

¹⁷ Zimmer (2009a) s. 385.

¹⁸ Ved endringslov 21. desember 1979, nr. 63, jf. Ot. prp. nr. 16 (1979-1980). Reglene ble videreført uten vesentlige endringer ved skattereformen i 1992, og ved ny skattelov i 1999.

¹⁹ Ot. prp. nr. 16 (1979-1980), kap. 1.

²⁰ Ibid. kap. 2, s. 2.

I skatteloven har lovgiver valgt å ha en strengere ramme rundt konserndefinisjonen. Oppfyller konsernet vilkårene i skatteloven, blir det omtalt som et *skattekonsern*. Et skattekonsern foreligger når morselskapet eier mer enn 90 % av aksjene, samt har tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen, jf. sktl §§ 10-4, første ledd, jf. 11-21, første ledd. Kravet til 90 % eierandel må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret.

Et konsern har vanligvis et *morselskap* som defineres som konsernets *konsernspiss*. De andre selskapene i et konsern kalles *datterselskaper* eller *datterdatterselskaper*. Datterselskap er definert som et selskap underlagt et annet selskaps bestemmende innflytelse, jf. asl § 1-3, tredje ledd, jf. annet ledd. Fellesnavnet på alle selskapene er *konsernselskaper*.²¹ *Multinasjonale konserner* brukes for å betegne konserner med etableringer i flere land. Begrepet *konsernbidrag* har både en skatterettslig og en selskapsrettslig side. Selskapsrettslig innebærer konsernbidrag en vederlagsfri overføring fra et rettssubjekt til et annet.²² For å oppnå konsernbidrag med skattemessig effekt, må det foreligge et skattekonsern. I forarbeidene til konsernbidragsreglene defineres konsernbidrag som: *ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger noe særskilt vederlag*.²³

Oppgaven skiller mellom konsernbidrag *med* skattemessig effekt, og konsernbidrag *uten* skattemessig effekt. Skattemessig effekt innebærer i denne sammenheng at giver har fradragsrett for bidraget, mens bidraget er gjenstand for alminnelig inntektsbeskatning hos mottaker. Konsernbidrag med skattemessig effekt benyttes typisk i de tilfeller hvor en utdeling har til formål å utligne skatt på konsernnivå, eller hvor ønsket er å oppnå en mer hensiktsmessig kapitalfordeling innad i selskapet.

Dersom konsernbidraget er *uten* skattemessig effekt, vil bidraget ikke være fradragsberettiget for giver, og være unntatt for beskatning for mottaker. Formålet med å utdele konsernbidrag uten skattemessig effekt, vil typisk være å oppnå en optimal

²¹ Jf. Ot. prp. nr. 16 (1979-1980), kap.2.

²² Zimmer (2010) s. 436.

²³ Se Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

kapitalstruktur i konsernet. Utdelinger av konsernbidrag uten skattemessig effekt er sammenlignbare med utbytte ettersom giverselskapet i disse tilfellene ikke kan fradragføre det overførte beløpet, og det da i begge tilfeller innebærer en overføring av allerede beskattet kapital.

2.1.2 Generelle vilkår

I norsk rett er konsernselskaper selvstendige skattesubjekter. Hovedformålet med innføringen av konsernbidragsreglene var å oppnå skattemessig nøytralitet gjennom mulighet for inntektsutjevning mellom selskaper som inngår i konsernforhold.²⁴ Med overføring av overskudd fra et konsernselskap med mulighet til å utligne skattemessig underskudd i et annet, oppnås langt på vei de samme effektene som om selskapene hadde vært avdelinger i samme selskap. Konserner vil i mange tilfeller være mest opptatt av å overføre overskudd til selskap med underskudd i en annen del av konsernet, for på den måten å redusere konsernets totale skattebelastning.

De norske konsernbidragsreglene er inntatt i skatteloven § 10-2 til § 10-4. Kravet til at morselskapet skal ha en eierandel på 90 % av aksjene i datterselskapet, og tilsvarende ha like mange stemmer i generalforsamlingen, jf. sktl § 10-4, første ledd, er langt på vei for å ivareta interessene hos minoritetsaksjonærer og kreditorer i det givende selskapet. En overføring fra et konsernselskap til et annet, vil normalt ikke skade aksjonærene i det mottakende selskapet. Etter alminnelige rettsprinsipper må samtlige aksjonærer samtykke i utdelingen av konsernbidrag dersom utdelingen ikke er begrunnet i selskapets egeninteresse, jf. asl/asal §§ 5-21.²⁵ Minoritetsaksjonærer som er uenige i utdelingen, kan kreve seg utløst etter reglene i asl § 4-26 og asal § 4-25. En bruk av utløsningsmuligheten, kan medføre at alminnelige ugyldighetsspørsmål gjør seg gjeldende. Minoritetsaksjonærene har mulighet til å hevde at konsernbidraget er ugyldig, jf. asl/asal §§ 5-21, og er berettiget til å kreve erstatning etter asl/asal §§ 17-1.

Konsernbidraget må være lovlig i henhold til aksjelovgivningen, jf. sktl § 10-2, første ledd, første punkt. Både formelle og materielle krav må være oppfylt. På den formelle

²⁴ jf. Ot. prp. nr. 16 (1979-1980).

²⁵ Andenæs (2006) s. 467.

siden er det krav om at utdelingen må være vedtatt av selskapets generalforsamling, jf. asl/asal § 8-5, annet ledd. På den materielle siden ligger det krav om at konsernbidraget er underlagt de samme begrensninger som for utbytte, jf. asl/asal §§ 8-5. Samlet sett skal ikke utdelingen være større enn de begrensninger som ligger i asl/ asal §§ 8-1. Således må konsernbidraget ligge innenfor det som regnes som fri egenkapital i selskapet, jf. asl/asal § 8-1, tredje ledd, og de eventuelle tap som forventes å inntreffe etter balansedagen må iberegnes, jf. § asl/asal § 8-1, fjerde ledd. For å illustrere hva fri egenkapital innebærer, kan det tenkes at Datter AS skal utdele konsernbidrag eller utbytte til Mor AS. Fri egenkapital kan imidlertid være redusert som følge av ulike disponeringer Datter AS har gjort, som eksempelvis stilt sikkerhet eller ytt lån for en aksjonær, jf. asl/asal § 8-7, alternativt at selskapet har utdelt gaver, jf. asl/asal § 9-3. Dette trekkes fra den frie egenkapitalen, samtidig som det må tas høyde for disposisjoner for fremtiden. Med et grenseoverskridende element i reglene, kan det lett oppstå spørsmål om å etterprøve hva som i de ulike selskapenes hjemland skal regnes med som fri egenkapital.

Konsernbidrag regnes som en reell formuesoverføring fra giver til mottaker. Det er ikke noe vilkår for å kunne gi eller motta konsernbidrag at konsernselskapene driver næring.²⁶ Et giverselskap må påta seg en juridisk forpliktelse til å yte bidraget; en skylderklæring. I forarbeidene forutsettes det at ”*giver påtar seg betalingsforpliktelsen ved beslutning på generalforsamlingen året etter det aktuelle inntektsåret*”.²⁷ Og konsernbidraget kan være i både penger og formuesverdier.²⁸ Men ytelsen må være gjort uten noen form for vederlag. Den faktiske overføringen kan skje etter at konsernbidraget regnes som overført i skattemessig forstand. Den ubetingede forpliktelsen til å yte et bidrag, er tilstrekkelig.²⁹ Her vil praktisk sett en avtale være mest tjenelig. Hvor mange konsernbidrag et selskap forplikter seg til å utgi, er det ingen begrensninger på i lovverket.

²⁶ Utv. 1988 s. 92.

²⁷ Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s. 11.

²⁸ Ibid.

²⁹ Ibid. pkt. 5 bokstav j.

2.1.3 Vilkår for giverselskapet

Fradragsretten for giverselskapet betinges av at konsernbidraget er lovlig utdelt i henhold til selskapsrettslige regler. For å oppnå skattemessig effekt, må således konsernbidraget utdeles innen rammen av fri egenkapital på givers hånd, jf.

asl § 8-5, annet ledd, annet punktum. Videre gir konsernbidraget kun rett til fradrag for bidrag som ligger innenfor givers alminnelig inntekt, jf. sktl § 10-2, første ledd. Når det utdeles konsernbidrag som overskrider giverselskapets alminnelige inntekt, har giverselskapet *ikke* fradragsrett, jf. sktl § 10-3, første ledd, annet punkt.

Konsernbidragsreglene åpner imidlertid for at selskaper i samme konsern kan overføre bidrag mellom seg, både med og uten skattemessige virkninger.³⁰

Siden mottakerselskapet *ikke* er skattepliktig for det som overskrider alminnelig inntekt, er det således mulig å gjennomføre inntektsoverføring med konsernbidragsreglene uten at det oppnås noen skattemessige virkninger verken for mottaker- eller giverselskapet. Dette gjør inntektsoverføring gjennom reglene for konsernbidrag gunstig for konserner som ønsker å overføre kapital etter at det har kommet til beskatning.

2.1.4 Vilkår for mottakerselskapet

Konsernbidrag er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for mottakerselskapet, jf. sktl § 10-3, første ledd, første punkt. Dersom konsernbidraget overstiger det som regnes som alminnelig inntekt hos giver, slik at giver ikke har fradragsrett for bidraget, tilsier symmetrihensyn at det ikke blir skattbar inntekt hos mottaker, jf. sktl § 10-3, første ledd annet punkt. Ved inntektsoverføring er det ikke tale om å beskatte kapitalen hos mottaker fordi kapitalen allerede har inngått i datterselskapets resultat, og mulighet for fradrag må anses uttømt. Konsernbidraget tas til inntekt hos mottaker samme år som det er fradragsberettiget for giver, jf. sktl § 10-3, første ledd. For mottaker er konsernbidraget å regne som inntekt som kan medføre et årsoverskudd som igjen kan føre til at det mottakende selskapet kan utdele ubytte eller konsernbidrag etter asl/asal § 8-1.

³⁰ Lignings-ABC 2010/11, Aksjeselskap mv. – konsernbidrag pkt. 2.2.

Når et konsernselskap mottar konsernbidrag uten skattemessige effekt, gir det selskapet økt grunnlag for utbytte videre til andre aksjonærer. Dette som følge av at konsernbidrag går inn som overskudd regnskapsmessig på mottakers hånd, jf. rskl § 6-1. Bidraget gir igjen grunnlag for utdeling i mottakerselskapet samme år, jf. asl § 8-1, første ledd. Et morselskap i Norge med utenlandske datterselskaper, vil med de norske reglene ikke ha denne muligheten til å “hente hjem” midler for å styrke det overskuddet som gir grunnlag for utdeling.

2.1.5 Nasjonalitetsvilkår

Etter hovedregelen skal både giver og mottaker være ”*norske selskaper eller sammenslutninger*”, jf. sktl § 10-4, 1.ledd, første punktum. Formålet med bestemmelsen er å verne det norske skattefundamentet. Med ”*norsk selskap eller sammenslutning*” er det ment at selskapet skal være *hjemmehørende* i Norge, jf. sktl § 2-2, første ledd. Det er mulig at et selskap som er registrert og stiftet i utlandet er hjemmehørende i Norge, og motsatt; et selskap stiftet og registrert i Norge kan være hjemmehørende i utlandet. Hvor selskapet er stiftet eller opprinnelig registrert er ikke avgjørende. Det avgjørende er hvor selskapet i *realiteten* ledes fra. Denne forståelsen følges også opp i Høyesterett, hvor det er lagt vekt på momenter som hvor selskapet *reelt ledes fra*, hvor den *virkelige ledelsen* på styrenivå er, og hvor den daglige ledelse under styret er lokalisert.³¹ Ved vurderingen er det ikke avgjørende om beslutningen er tatt av andre organer enn styret, men at beslutningen materielt sett hører inn under styret.³²

Konsernbidragsreglene ble fra og med inntektsåret 2005 utvidet til også å gjelde for norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS, jf. sktl § 10-4, annet ledd.³³ Bakgrunnen for endringen var å imøtekomme utviklingen i resten av Europa etter praksis fra EU-domstolen, samt å sikre at de norske konsernbidragsreglene var i samsvar med Norges forpliktelser i EØS-avtalen.³⁴ Konsernbidrag kan etter endringen gis fra norsk selskap til norsk filial av utenlandsk

³¹ Se Rt. 2002. s. 1144, senest slått fast i Utv. 2011. s. 123.

³² Utv. 2004. s. 379, jf. Utv. 2011. s. 123.

³³ Tilføydd ved lov av 9. desember 2005 nr. 113.

³⁴ Ot. prp. nr. 1 (2005-2006), pkt. 16.3.

selskap, og fra en norsk filial til et norsk selskap, samt mellom norske filialer av to ulike selskaper i et konsern.

Det oppstilles tre kumulative vilkår for at norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS skal ha rett til å yte og motta konsernbidrag i henhold til de norske konsernbidragsreglene, jf. sktl § 10-4, annet ledd. For det første må det utenlandske selskapet *tilsvare* et norsk selskap eller sammenslutning, jf. sktl § 10-4, annet ledd litra a, jf. sktl § 10-2, første ledd. Faktorer som her vil være avgjørende, er om selskapsformen er tilsvarende den norske modellen for selskapsdannelse. For det andre, må konsernbidraget være *skattepliktig til Norge* for inntekten i filialen, jf. sktl § 10-2, annet ledd litra b. jf. sktl § 2-3, første ledd litra b. Konsernbidraget må likevel være lovlig i henhold til selskapsrettslige regler i hjemlandet.³⁵ For det tredje må konsernbidraget være *skattepliktig inntekt på mottakers hånd*, jf. § 10-4, annet ledd litra c. Konsernbidraget regnes da som alminnelig inntekt for mottakerselskapet, jf. sktl § 10-2, første ledd. Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i land *utenfor* EØS, omfattes ikke av reglene i sktl § 10-4, annet ledd.³⁶

Selskaper hjemmehørende i et tredjeland med avtale med et EØS-land, anses ikke som hjemmehørende i relasjon til norsk lovgivning. I forarbeidene til utvidelsen av konsernbidragsreglene gjøres det klart at det er Norge som må inneha en form for tilknytning som EØS-land.³⁷ Det avgjørende ved vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i en EØS-land, er hvorvidt det skattemessig er hjemmehørende i *den* aktuelle stat. Selskapet må følgelig være opprettet i samsvar med de kriterier som oppstilles i den aktuelle stats selskapslovgivning. Her vil sentrale momenter være hvor selskapet har sitt hovedsete, og hvor det har sitt vedtektsbestemte sete, og om selskapet fremstår som å ha sin hovedproduksjon i den aktuelle staten.³⁸

³⁵ Jf. Ot. prp. nr. 1 (2005-2006), pkt. 16.3.

³⁶ Skatteavtalenes ikke-diskrimineringsprinsipper kan medføre fradrag for konsernbidrag til norsk selskap i konsernforhold, jf. Utv. 1995 s. 106.

³⁷ Ot. prp. nr. 1 (2005-2006), kap. 16.

³⁸ Se Ot. prp. nr. 1 (2005-2006), kap. 16.

De norske konsernbidragsreglene åpner for at det kan ytes konsernbidrag mellom to selskaper hjemmehørende i Norge, selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat, jf. sktl § 10-4, første ledd, siste punktum. Trolig må det samme gjelde dersom et mellomliggende selskap befinner seg i utlandet. Heller ikke aksje- eller allmennaksjeloven hindrer at et konsernbidrag kan ytes mellom konsernselskaper hjemmehørende i Norge når morselskapet er hjemmehørende i utlandet, dersom selskapene ellers oppfyller kravene til konsernbidrag, jf. asl/asal §§ 1-4, annet ledd, første punktum, jf. asl § 4-26 og asal § 4-25.

EFTA-domstolen har i sak E-7/07, *Seabrokers*, avgjort at konsernbidrag kan tillates til konsernselskaper når *deler* av virksomheten er i utlandet. Spørsmålet i saken var hvorvidt selskapet skulle ha rett til fullt skattefradrag for utgifter knyttet til virksomhet i Norge selv om selskapet drev annen virksomhet i utlandet. Norske skattemyndigheter mente at de norske reglene ikke åpnet for dette, men Norge ble felt i EFTA-domstolen, som slo fast at norske myndigheters praksis var i strid med de fire friheter.³⁹ Avgjørelsen har resultert i at norske selskaper med deler av virksomheten i utlandet, *kan* få fradrag for utgifter til konsernbidrag og gjeldsrenter, også for bidrag som knytter seg til den utenlandske delen av virksomheten.

I juridisk litteratur hevdes det at de norske konsernbidragsreglene synes å være i samsvar med EØS-avtalen når det nektes fradrag for grenseoverskridende konsernbidrag.⁴⁰ Det er særlig resultatet i EU-domstolens avgjørelse i sak C-231/05, *OY AA*, som gir holdepunkter for en slik forståelse.⁴¹ Her ble det nektet fradrag ved konsernbidrag over landegrensene. På den andre siden har Sverige foretatt endringer for å tilpasse svensk regelverk, som anses å være tilsvarende de norske, til ikke å stride mot etableringsretten.⁴²

³⁹ Jf. Sak E-7/07, *Seabrokers*, premiss 70.

⁴⁰ Zimmer (2009a) s. 279.

⁴¹ Zimmer (2009b) s. 384.

⁴² Utv. 2009 s. 1447.

2.2 Utbyttereglerne

2.2.1 Det skatterettslige utbyttebegrepet

Begrepet *utbytte* defineres skatterettslig som ”*enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær.*” jf. sktl § 10-11, annet ledd. Definisjonen av utbytte omfatter således enhver ensidig overføring av verdier. I aksjeloven defineres utbytte som: ”*..utdeling regnes som enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeierne til gode.*”, jf. asl/asal § 3-6, første og annet ledd. Høyesterett anvender utbyttebegrepet vidt, og fastslår at alle utdelinger fra selskap er utbytte med mindre de positivt unntas.⁴³ I juridisk teori omtales utbytte som en overføring av verdier fra selskap til aksjonær, og verdiene kan være i form av penger eller annet.⁴⁴ Utbytte kan dermed også innbefatte forpliktelser selskapet påtar seg, typisk gjeldsforpliktelse på vegne av aksjonæren. Formålet med reglene er at de verdiene som dannes i selskapet, skal anses som utbytte når de deles ut til aksjonærene.⁴⁵

2.2.2 Fritaksmetoden

Ved skattereformen 2006, Ot. prp. nr. 1 (2004-2005),⁴⁶ ble det foretatt endringer i utbyttebeskatning for å sikre at de norske reglene samsvarte med EØS-avtalens fire friheter. Det ble innført en *aksjonærmodell* for personlige skatteyttere, og en *fritaksmetode* for selskapsaksjonærer.⁴⁷ For personlige skatteyttere ble det innført et skjermingsfradrag som har til hensikt å hindre dobbeltbeskatning av risikofri avkastning. Samtidig ble reglene om godtgjørelsesfradraget som gjaldt for alle aksjonærer opphevet.⁴⁸ Fritaksmetoden skulle frita aksjeinntekter fra beskatning for selskapsaksjonærer, og dermed gjøre det gunstigere å holde aksjeinntekter innen

⁴³ Rt. 1949 s. 296, *Vister*.

⁴⁴ Andenæs (2006) s. 435.

⁴⁵ I samme retning, Gjems-Onstad (2008) s. 471.

⁴⁶ St. meld. nr. 29 (2003-2004), etter forslag fra Skatteutvalget, NOU 2003:9.

⁴⁷ Fritaksmetoden trådte i kraft fra og med 1. januar 2004 for utbytte og fra og med 26. mars 2004 for gevinster, jf. Ot. prp. nr. 1 (2004-2005).

⁴⁸ Tidligere sktl § 10-12 (opphevet).

selskapssektoren i form av reinvesteringer. Hensikten var at kapitalen først skulle beskattes idet en personlig aksjonær tok kapitalen ut til privat økonomi.⁴⁹

Formålet med innføringen av fritaksmetoden var å forhindre såkalt kjedebeskatning, noe det ble stilt spørsmål ved om de gamle RISK- og godtgjøringsreglene⁵⁰ forhindret i tilstrekkelig utstrekning.⁵¹ Aksjeinntekter kunne tidligere bli beskattet flere ganger i samme kjede i norske selskaper. Kjedebeskatning kan føre til omorganisering, og på den måten svekke kapitalmobiliteten i konsern.⁵²

Fritaksmetoden omfatter gevinst og tap ved realisasjon eller uttak av eierandeler i selskap m.v., jf. § 2-38, første ledd, litra a til c, eller tilsvarende utenlandsk selskap m.v. I tillegg omfattes lovlig utdelt utbytte, jf. sktl § 10-11, annet ledd, jf. tredje ledd. Fritaksmetoden gjelder videre ved gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak fra deltakerlignende selskaper, jf. sktl § 2-38, annet ledd, litra b. Endelig gjelder fritaksmetoden for gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av finansielt instrument med eierandel i selskap m.v som nevnt i litra a som underliggende objekt, jf. sktl § 2-38, litra c.

I henhold til hovedreglen om fradragsrett i skatteloven § 6-1, første ledd, gis det fradrag for utgifter pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Ved innføringen av fritaksmetoden skulle selskapets kostnader knyttet til aksjene *ikke* være fradragsberettiget, ettersom aksjeinntekter var skattefrie.⁵³ Spørsmålet om fradrag for kostnader med tilknytning til skattefrie inntekter under fritaksmetoden, ble imidlertid tatt opp igjen året etter innføring av fritaksmetoden.⁵⁴ Stortinget vedtok da en særregel

⁴⁹ Ot. prp. nr. 1 (2004-2005), pkt. 6.2.

⁵⁰ RISK-reglene gjaldt aksjegevinster, mens godtgjøringsmodellen gjaldt aksjeutbytte: Zimmer (2010) s. 317.

⁵¹ Sammenholdt med den samtidig innførte aksjonærmodellen, ble de gamle RISK- og godtgjøringsreglene opphevet, jf. Ot. prp. nr. 1. (2004-2005), pkt. 6.1.

⁵² Ot. prp. nr. 1 (2004-2005), pkt.6.1.

⁵³ Ibid. pkt. 6.5.3.3.

⁵⁴ Ot. prp. nr. 1 (2004-2005).

hvor kostnader knyttet til skattefrie inntekter ble fradragsberettiget, jf. sktl § 6-24.⁵⁵

Bestemmelsens første ledd innebærer at det gis fradrag for: *”kostnader som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38”*.

2.2.3 Innstramming i fritaksmetoden – innføring av treprosentregelen

Etter innføringen av sktl § 6-24, fikk skatteyttere fradrag for kostnader som det prinsipielt ikke gis fradrag for ettersom dette er kostnader som knytter seg til skattefrie aksjeinntekter. Modeller for å tilbakeføre fradragsførte kostnader ble diskutert samtidig som fradragsretten ble innført, men ble da forkastet.⁵⁶ Spørsmålet ble vurdert på nytt ved behandlingen av statsbudsjettet for 2009, og Stortinget vedtok med virkning fra 7. oktober 2008, at tre prosent av inntekt som omfattes av fritaksmetoden likevel skal anses som skattepliktig inntekt, jf. sktl § 2-38, sjette ledd. Skattefritaket for selskapsaksjonærer ble dermed redusert fra 100 % til 97 %. Provenyet for 2009 var på 475 mill. kroner.⁵⁷ For selskapenes del utgjør treprosentregelen en effektiv skattesats på 0,84 %.⁵⁸ En skattesats som i konkrete tilfeller kan omfatte betydelig kapital.

Departementet begrunnet innføringen av treprosentregelen med at beløpet skulle være en *”sjablonmessig reversering av de fradragsførte kostnadene”*, jf. sktl § 6-24.⁵⁹ En direkte avskjæring av retten til fradrag, kunne skape problemer i forhold til andre fradragsposter. De praktiske utfordringene det var ved å skille ut kostnader som særlig knyttet seg til de skattefrie aksjeinntekter, var bakgrunnen for at prosentetsatsen ble satt til tre prosent.⁶⁰ Siden aksjonærmodellen og fritaksmetoden sett under ett representerte en eierkjede hvor det ikke alltid var avgjørende hvem som ble skattepliktige, eller hvilket av skattesubjektene som egentlig hadde pådratt seg kostnaden, vil det være vanskelig å finne en bedre beregningsmåte.⁶¹ For gevinster fremstår reverseringen noe

⁵⁵ Ved lov 9. desember 2005 nr. 113.

⁵⁶ Se Ot. prp. nr. 1 (2004-2005), pkt. 6.5.3.3.

⁵⁷ Ot. prp. nr. 1 (2008-2009), pkt. 6.4.

⁵⁸ 28 % skatt på de 3 % inntektsførte inntektene av det som faller inn under fritaksmetoden. Regnestykket blir $3 \times 0,28 = 0,84$, jf. *Lignings-ABC* 2010/11, s. 551.

⁵⁹ Ot. prp. nr. 1 (2008-2009), pkt. 6.3.

⁶⁰ Ibid. pkt. 6.3.

⁶¹ Ibid. pkt. 6.2.

ubegrunnet, siden transaksjonskostnadene ikke er fradragsberettiget i annen inntekt, og at det derfor ikke er oppnådd noe skattemessig fradrag. For utbytte får aksjonæren fradrag for eierkostnader knyttet til det aktuelle skattefrie utbytte.

I forarbeidene til treprosentregelen kan det virke som om departementet selv ikke mente treprosentregelen var en optimal løsning. Departementet uttrykte at det vil jobbe med mer *”treffsikre metoder for begrensninger i fradragsretten for eierkostnader i fritaksmetoden”*.⁶² Ved evalueringen av skattereformen 2006 blir fritaksmetoden og treprosentregelen vurdert.⁶³ På grunn av den manglende treffsikkerheten treprosentregelen har for gevinster, foreslår departementet nå at treprosentregelen skal gjelde bare for utbytte.⁶⁴ Tap- og gevinstberegning ved realisasjon har medført økte administrative utgifter som ikke var tilsiktet ved innføringen av fritaksmetoden. Departementet mener derfor innskrenkingen av treprosentregelen til skattefritt utbytte, *”langt på vei vil løse problemene”*.⁶⁵ Det er nærliggende å anta at det ikke er aktuelt å fjerne treprosentregelen, men at det fremover vil komme endringer i forhold til treprosentregelens anvendelsesområde.

2.2.4 Særlig om fritaksmetoden og utenlandske selskaper

Fritaksmetoden omfatter i utgangspunktet utenlandske selskaper som *tilsvarer* et norsk selskap, jf. sktl § 2-38, første ledd, litra i. Det oppstilles imidlertid unntak for selskaper som er hjemmehørende i lavskattland innenfor EØS,⁶⁶ og som ikke er reelt etablert i et EØS-land, jf. sktl § 2-38, tredje ledd, litra a. Videre gjelder heller ikke fritaksmetoden for selskaper hjemmehørende i lavskattland utenfor EØS, jf. sktl § 2-38, tredje ledd, litra d. Endelig gjelder ikke fritaksmetoden for porteføljeinvesteringer utenfor EØS, jf. sktl § 2-38, tredje ledd, litra d. Innføringen av fritaksmetoden skapte en større grad av skattemessig likebehandling av investeringer i Norge og i utlandet. Departementet mente også at metoden ville føye seg inn i en internasjonal trend, der

⁶² Ibid. pkt. 6.3.

⁶³ St. meld. 11 (2010-2011), lagt frem 1. april 2011.

⁶⁴ St. meld. 11 (2010-2011), pkt. 9.5.

⁶⁵ Ibid. pkt. 9.5.

⁶⁶ Lavskattland er i sktl § 10-63 definert som land der skatten på selskapets overskudd er mindre enn 2/3 av hva den ville vært om selskapets hadde vært skattepliktig i Norge.

godtgjørelsessystemer ble avviklet og heller erstattet med skattefritak for aksjeinntekter som tilfaller selskaper.⁶⁷

Vurderingen av om et selskap *tilsvare*r et norsk selskap, må gjøres konkret, og det utenlandske selskapets hjemstat skal ikke i sin lovgivning ha regler som fremholder andre løsninger på de sentrale punktene hvor den aktuelle norske bestemmelsen kommer til anvendelse.⁶⁸ Det utenlandske selskapet må være organisert og operere på en tilsvarende måte som et norsk selskap. Selskaper som regnes som deltakerlignede selskaper etter norske regler, jf. sktl § 10-40f, faller utenfor, noe som må gjelde uavhengig av om selskapet i hjemlandet blir ansett for å være et selvstendig skattesubjekt.⁶⁹

2.3 Valget mellom konsernbidrag og utbytte ved inntektsoverføring

Konsernbidrag regnes i skatteretten ikke som utbytte, jf. sktl § 10-3, annet ledd. I selskapsretten legges avgjørende vekt på slektskapet mellom konsernbidrag og utbytte, og reglene som oppstilles for utbytte i aksjeloven § 8-1 til § 8-4, er gitt tilsvarende virkning for konsernbidrag, jf. § 8-5, annet ledd. Normalt vil også spørsmål om konsernbidrag komme opp på samme tidspunkt som behandling av utbytte; ved generalforsamlingens behandling av årsoppgjøret fra foregående år, jf. asl/asal § 8-2.⁷⁰ Beslutning om utdeling kan imidlertid også fattes i løpet av inntektsåret med virkning for samme år.⁷¹ Ved innføringen av treprosentregelen i fritaksmetoden, jf. sktl § 2-38, sjette ledd, ble det skapt en skattemessig fordel ved å bruke konsernbidrag ved en inntektsoverføring fra et selskap til et annet fremfor å bruke utbytte som er underlagt tre prosent beskatning. Siden konsernbidragsreglene ikke gjelder for overføring fra utenlandsk datterselskap, må utdeling fra datterselskapet anses som skattepliktig inntekt for morselskapet uavhengig av om det oppnås fradrag for utdelingen i datterselskapets hjemstat.

⁶⁷ Ot. prp. nr. 1 (2004-2005), pkt. 6.1.

⁶⁸ Ibid, pkt. 6.5.2.1.

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Utdeling av konsernbidrag vedtas av selskapets generalforsamling etter innstilling fra styret, jf. asl./asal. § 8-2.

⁷¹ Zimmer (2010) s. 437.

Utbytteregulene oppstiller ikke krav om minimum eierandel slik konsernbidragregulene gjør, jf. sktl § 10-4, førte ledd, første punktum. Kvalifiserer ikke konsernet som skattekonsern, må utdelingen skje som utbytte.⁷² Konsernbidragregulene setter heller ingen begrensning på hvor ofte, eller i hvilken retning, konsernbidraget gis.⁷³ Utbytte kan videre bare gis oppover i konsernet og til et ledd om gangen.

2.4 Klassifisering av utbytte og konsernbidrag

Dersom det ikke foreligger noen klassifisering av utdelingen, må det antas å være et utbytte.⁷⁴ Er overføringen klassifisert som konsernbidrag, kan det verken skatterettslig eller selskapsrettslig anses som noe annet enn konsernbidrag. Valget mellom å klassifisere overføringen som utbytte eller konsernbidrag er i de norske reglene begrenset til å gjelde for overføring fra norsk datterselskap. Hvorvidt klassifiseringen i grenseoverskridende tilfeller skal være et hinder for at morselskapet skal kunne klassifisere utdelingen fra datterselskap som konsernbidrag, er det imidlertid ikke et klart svar på.

Det fremkommer av rundskriv fra Skattedirektoratet så tidlig som i 1980⁷⁵ at ligningskontorene i alminnelighet skal tillegge selskapets klassifisering betydning.⁷⁶ I forarbeidene til konsernbidragregulene, hvor det heter at det ved overføringer mellom mor- og datterselskaper, skal være opp til konsernselskapet å velge hvorvidt overføringen skal klassifiseres som utbytte eller som konsernbidrag.⁷⁷ Skattedirektoratet problematiserer ikke betydning av klassifisering av en utdeling fra et selskap etablert etter utenlandsk rett, men hvor selskapet skatterettslig var hjemmehørende i Norge.⁷⁸ Det avgjørende må trolig være hva selskapene i konsernforhold selv anser som mest hensiktsmessig ved inntektsoverføring.

⁷² Zimmer (2010) s. 452.

⁷³ Utv. 1980 s. 182.

⁷⁴ Andenæs (2006) s. 466.

⁷⁵ Utv. 1980 s. 226.

⁷⁶ Se også Andenæs (2006) s. 462.

⁷⁷ Ot. prp. nr. 16 (1979-80) s. 12.

⁷⁸ Se. BFU 67/06.

3 EØS-avtalen og norsk skatterett

3.1 EØS-avtalens opprinnelse og formål - de fire friheter

EØS-avtalen ble inkorporert i norsk rett 1. januar 1994 gjennom EØS-loven.⁷⁹

Foranledningen var Norges undertegnelse av Avtale om det Europeiske Økonomiske Samarbeidsområdet (EØS-avtalen) 2. mai 1992.⁸⁰ Avtalen er en folkerettslig avtale mellom EFTA-statene Norge, Island og Liechtenstein på den ene siden,⁸¹ og EU på den andre. Formålet med avtalen er å sikre fri sirkulasjon av varer, personer, tjenester og kapital på basis av den traktatfestede og etterfølgende sekundærretten i EU, slik den til en hver tid tolkes av EU-domstolen.⁸² I bestemmelsens første paragraf heter det at EØS-avtalen skal gjelde som norsk lov, jf. EØS-loven § 1. Avtalen har således *direkte virkning* i nasjonal rett, og vil ved motstrid ha *forrang* foran internrettslige bestemmelser.⁸³ Dette er viktig for EØS-avtalens gjennomslagskraft, også på skatterettens område. For konflikter mellom tidligere norske bestemmelser og EØS-avtalen, kunne det tenkes at *lex posterior-prinsippet* ville gitt tilstrekkelig holdepunkter for EØS-avtalens forrang. Men EØS-loven gir forrangsvirkninger, også for *nye* og ikke-vedtatte bestemmelser.⁸⁴ EØS-loven innebærer også en forsterkning av presumsjonsprinsippet, hvor norske bestemmelser presumeres å være i samsvar med de folkerettslige forpliktelsene Norge er delaktig i.

EØS-avtalens regler om de fire friheter er nedfelt i artikkel 31-39: fri bevegelighet for tjenester/etableringer, artikkel 10-13: fri bevegelighet for varer, artikkel 40-41: fri bevegelighet av kapital, artikkel 28: fri bevegelighet for arbeidstagere. Med tilnærmet lik ordlyd finnes bestemmelsene i EF-traktaten. På skatterettens område er det særlig fri

⁷⁹ Et utslag av protokoll 35 til EØS-avtalen, som forplikter Norge til å gi en bestemmelse i norske lovgivning om EØS-avtalens forrang ved motstrid.

⁸⁰ Ferdigstilt i Oporto 2.mai 1992, implementert i norsk rett ved lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (EØS) m.v (EØS-loven). EØS-avtalens hoveddel inneholder de fire friheter.

⁸¹ EFTA-landet Sveits ble ikke med i EØS etter at en folkeavstemning gikk imot medlemskap.

⁸² Gundersen (2010) s. 328-329.

⁸³ Sejersted (2004) s. 77-80.

⁸⁴ Bullen (2005) s. 108.

bevegelse for personer, etableringsreglene og reglene for fri bevegelse for kapital som har vært gjenstand for behandling i EU-domstolen.

Generelt for de fire friheter, gjelder et overordnet ikke-diskrimineringsforbud inntatt i EØS-art.4. Bestemmelsen har karakter av å være *lex generalis*, men rekkevidden for det generelle prinsippet anses å være det samme som for de mer generelle diskrimineringsforbudene i avtalen.⁸⁵ Forbudet mot diskriminering med hensyn til nasjonalitet innebærer at ingen rettssubjekter i EØS-land verken rettslig eller faktisk skal behandles dårligere enn andre på området som EØS-avtalen regulerer. I sak C-270/83, *Avior Fiscal*, slår EU-domstolen fast at en eventuell diskrimineringen ikke nødvendigvis behøver å ha kommet til uttrykk i særlig grad, og at selv potensiell diskriminering kan tenkes å falle inn under forbudet. Imidlertid er ikke de fire friheter til hinder for at innenlandske rettssubjekter behandles strengere enn i andre land, men reglene må ikke gis diskriminerende anvendelse på utenlandske subjekter.

EU-avtalens formål om *dynamisk ensartethet* står sentralt i EØS-retten. De to komponentene dynamisk og ensartet har nær sammenheng. *Ensartethet*, eller homogenitet, sikter til at bestemmelsene skal tolkes mest mulig likt i hele EØS-området, og at tolkningen skal være mest mulig lik EU-retten. På samme måte er det viktig at bestemmelsene forvaltes på samme måte som EF-traktatens bestemmelser og at EFTA-statene skal kunne prøve sine rettigheter på lik linje som EU-statene.⁸⁶

Hensynet til *dynamisk utvikling* er ment å innebære at avtalen skal kunne utvikles over tid for å på en best mulig måte tilpasses fortolkningen av EF-traktaten.⁸⁷ EØS-avtalen skal utvikles slik at rettstilstanden i form av nye lover ikke skal være låst til forholdene slik de var på tidspunkt for undertegnelsen av avtalen.⁸⁸

⁸⁵ Slås fast i sak E-1/02, om etableringskrav for tannleger i Liechtenstein.

⁸⁶ Sejersted (2004) s. 84.

⁸⁷ Traktat om etablering av Det Europeiske Fellesskap (EF-traktaten) av 25. mars 1957, konsolidert versjon med endringer.

⁸⁸ Regler om beslutningsprosessen i EØS er inntatt i EØS-art. 98f.

Siden systemet er slik at to ulike domstoler på internasjonalt plan skal tolke regler som i stor grad er sammenfallende, kan det tenkes at konklusjoner i enkeltsaker kan stille seg noe forskjellig. Den potensielle risikoen for forskjellige utfall, reduseres gjennom ODA- avtalen art. 3 nr. 2, hvor det heter at EFTA-domstolen skal ta tilbørlig hensyn til de prinsipper som er fastlagt gjennom relevante rettsavgjørelser fra EU-domstolen etter undertegnelsen av EØS-avtalen.

Begrepet ”*forskjellsbehandling*” brukes av EU-/EFTA-domstolen, mens det tilsynelatende samme innhold gis ordet ”*restriksjon*”. Det har likevel blitt anlagt en praksis om å bruke ordet *forskjellsbehandling* eller *diskriminering* for situasjoner som gjelder forholdet mellom innenlandske og utenlandske skatteytere i et land, og der den utenlandske skatteyteren behandles ugunstig i vertslandet. Begrepet ”*restriksjon*” brukes oftest hvor skatteyers hjemland har regler som skiller seg fra andre lands regler hvor vedkommende skatteyter ønsker å foreta grenseoverskridende utdelinger til. For inntektsoverføring til norsk morselskap, kan norske regler sies å være en *restriksjon* på muligheten til å etablere seg med datterselskap i utlandet, samtidig som det for konsern med utenlandsk datterselskap er en *forskjellsbehandling* av valgmuligheten ved inntektsoverføring i forhold til tilsvarende innenlandsk situasjon. Oppgaven tar utgangspunkt i at det er tale om et norsk morselskap med et norsk og et utenlandsk datterselskap, hvor det foreligger en *forskjellsbehandling* av mulighetene morselskapet har til å motta utdeling uten beskatning. *Restriksjon* kan benyttes der det betegner begrensningen norske selskaper har på måten å organisere etableringer i utlandet.

3.2 EØS-avtalens betydning for norsk skatterettsutvikling

Som hovedregel er norsk skatterett ikke omfattet av EØS-avtalen.⁸⁹ EFTA-statene ønsket ikke ved inngåelsen av avtalen å innskrenke sin beskatningskompetanse ved å gjøre skatterett til en del av avtalen.⁹⁰ I forarbeidene til ratifikasjonen av EØS-loven uttales det at EØS-avtalen ikke omfatter en felles skatte- og avgiftspolitik og EØS-avtalen: ”*får ingen direkte virkninger for det samlede skattenivået*”.⁹¹ Med ordet

⁸⁹ St. prp. nr. 100 (1991-92), s. 375, se også sak E-1/04, *Fokus*, premiss 20.

⁹⁰ Sekundærlovgivningen EU på område for skatte- og avgiftsrett, er ikke en del av EØS-avtalen.

⁹¹ St. prp. nr. 100 (1991-1992), pkt. 10.3.4.

direkte, er det mulig å tolke at det lå et element av *indirekte* virkninger for det samlede skattenivået. Som følge av at fellesskapsrett var relativt ny på den tiden, ikke man hadde sett alle mulige utslag. Samtidig har grenseoverskridende aktivitet i multinasjonale selskaper økt. Forholdet til de fire friheter ble heller ikke diskutert ved revisjonen av konsernbidragsreglene i 1992. Sett i lys av den dynamiske utviklingen er det likevel grunn til å tro at spørsmål om EØS-avtalens betydning på skatterettens område er økende.⁹²

Norge er imidlertid forpliktet til å følge de fire friheter, også innen skatterettens område.⁹³ Norges holdning har vært at Norge har full rett til å ha bestemmelser etter eget ønske og behov når skatteretten som sådan faller utenfor avtalen. I EFTA-domstolen har også Norge prosedert på nettopp dette i sak E-6/98, *ESA mot Norge*, som omhandlet geografisk avgrenset arbeidsgiveravgift.⁹⁴ Norge mente at det norske systemet for differensiert arbeidsgiveravgift, ikke stred mot EØS-avtalens forbud mot statsstøtte, jf. EØS art 61. EFTA-domstolen mente imidlertid at:

*“...som hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten.....”*⁹⁵

Avgjørelsen gjelder imidlertid ikke konkret område for de fire friheter. Statsstøttereglene er et annet regelsett enn reglene om de fire friheter, selv om begge inngår som del av avtalens hoveddel. I juridisk teori omtales uttalesene som utslag av et generelt prinsipp, som innebærer at nasjonale skatteregler ikke kan ha virkninger som strider med EØS-avtalens.⁹⁶ Etter avgjørelsen i EFTA-domstolen i saken E-6/98, *ESA mot Norge*, har flere norske skatteregler blitt endret som følge av strid med EØS-avtalens regler om de fire friheter og forbudet mot ulovlig statsstøtte.⁹⁷ Stortingets beskatningskompetanse må

⁹² Se nærmere drøftelse i Sak E-1/04, *Fokus*, premiss 20-21.

⁹³ Sak E-1/04, premiss 20.

⁹⁴ Sak E-6/98, *ESA mot Norge*, premiss 26.

⁹⁵ Ibid, premiss 34.

⁹⁶ Se Bullen (2005) s. 140-141.

⁹⁷ Jf. Naas (2011) s. 106.

utøves innen EØS-avtalens rammer om forbud mot restriksjoner innenfor de fire friheter. Den tradisjonelle holdningen også blant EU-stater har vært at internrettslige skatteregler ikke i vesentlig grad berøres av EF-traktatens forpliktelser.⁹⁸ EU-domstolen uttaler i Sak C-337/08, *X-Holding*, at selv om skattespørsmål hører inn under den enkelte stats beskatningskompetanse, skal denne kompetansen utøves i samsvar med fellesskapsretten.⁹⁹

Selv om Norge ikke har forpliktet seg til å gi EØS-avtalen eksplisitt virkning for internrettslige skatteregler, er den klare hovedregelen at internrettslige regler skal utformes uten motstrid med EØS-avtalen. Det betyr at dersom det er klarlagt i en rettskraftig dom, eller uttalelse fra enten Finansdepartementet eller Skattedirektoratet at en norsk skattebestemmelse strider mot EØS-avtalen, skal den stå tilbake for EØS-retten ved ligningsbehandlingen.¹⁰⁰

Norge plikter å tilpasse lovverket dersom EFTA-domstolen finner motstrid, jf. ODA art 33, hvor det heter at Norge (straks) plikter å treffe de tiltak som er nødvendige for å oppfylle EFTA-domstolens avgjørelser. EFTA-domstolens kompetanse strekker seg imidlertid ikke så langt at den kan pålegge en konkret endring eller kjenne bestemmelser ugyldig.¹⁰¹ Dersom det konstateres motstrid mellom EØS-avtalen og en norsk bestemmelse, skal myndighetene fjerne bestemmelsen i norsk lov som forårsaker motstriden, jf. den generelle lojalitetsplikten i EØS-avtalen artikkel 3.

Et konsernselskap kan prøve om en norsk lovbestemmelse strider mot EØS-avtalen. Foreligger rettslig interesse, kan søksmålet tas ut mot den norske stat for en norsk domstol, også kalt nasjonal prosess.¹⁰² I forbindelse med behandlingen i norsk domstol, kan det i hvilket som helst trinn i saken innhentes en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen, jf. domstolsloven § 51 a.¹⁰³ Alternativt kan konsernselskapet klage Norge

⁹⁸ Med unntak av det som ble regulert spesielt i forordninger og direktiver.

⁹⁹ Sak C-337/08, *X-Holding*, premiss 16.

¹⁰⁰ Slått fast i Utv. 2006 s. 754. Se også Lignings-ABC, 2010/2011, s. 447.

¹⁰¹ Bullen (2005) s. 127.

¹⁰² Naas (2011) s. 107-108.

¹⁰³ Sak E-1/04, *Fokus*, og sak E-7/07, *Seabrokers* er eksempler på rådgivende uttalelser.

inn for ESA.¹⁰⁴ Det er ikke her noe krav om at klageren har rettslig klageinteresse, men ESA er tillagt et diskresjonært skjønn til å vurdere hvorvidt klagen skal følges opp. Åpnes formell sak om traktatbrudd, er det for klageren ikke mulig å oppnå mer enn at det konstateres at norsk rett strider mot EØS-avtalens regler. Bakgrunnen for dette er at den nasjonale prosessen er mellom den private parten og staten, mens for EFTA-domstolen er det ESA mot staten.¹⁰⁵ ESA kan også på eget initiativ åpne sak. Ved en mistanke om brudd på EØS-avtalen, undersøkes saken ved informasjonsutveksling mellom det aktuelle land og ESA, før ESA eventuelt åpner formell sak.

Det er ikke tilstrekkelig dersom EFTA-domstolen (eller EU-domstolen) finner at det foreligger motstrid, at den norske stat bare sier seg enig i dette gjennom et administrativt vedtak. EU-domstolen har uttalt at endret administrativ praksis ikke er et egnet middel for å fjerne traktatstrid.¹⁰⁶ Av hensyn til rettstilstanden må det foreligge en bindende lovendring som har samme karakter som den lovendringen som forårsaket bruddet.¹⁰⁷

3.3 Særlig om EØS-avtalens regler om fri etablering

Etableringsretten kommer til uttrykk i EØS-avtalens del III, kapittel 2, artikkel 31 til 35. Tilsvarende kommer bestemmelsene til uttrykk i EF-traktatens del III, kapittel 2, artikkel 43 til 45. Bestemmelsene er i hovedtrekk like i ordlyden, og det materielle innholdet er identisk.¹⁰⁸ Artikkel 31 i EØS-avtalen er her mest sentral. Bestemmelsen er utformet som et restriksjonsforbud:

”I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette

¹⁰⁴ EFTAs overvåkingsorgan, ESA (EFTA Surveillance Authority), er et uavhengig kontrollorgan som skal føre alminnelig kontroll med at EFTA-statene oppfyller sine forpliktelser etter EØS-avtalen, jf. EØS art. 109 og ODA art. 5.

¹⁰⁵ Naas (2011) s. 108.

¹⁰⁶ Se Sak C-151/94, *Kommisjonen mot Luxemburg*, premiss 17-18.

¹⁰⁷ Bullen (2005) s. 129.

¹⁰⁸ Ibid. s. 49.

*agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium”.*¹⁰⁹

Rettssubjektene, *statsborgere*, i denne sammenheng kan både være fysiske og juridiske personer. Den juridiske personen, selskapet, må være tilknyttet en EØS-stat, jf. artikkel 34, første ledd, og må følgelig være opprettet i henhold til lovgivningen i den aktuelle EØS-staten. For at det i etableringsretten skal være tale om et selskap, må det være et selskap i sivil- eller handelsrettslig forstand, jf. EØS-avtalens artikkel 34, annet ledd. Det er videre et krav om at selskapet har sin hovedadministrasjon, sitt hovedsete, i EØS-staten.¹¹⁰ I praksis vil det si at et norsk morselskap kan opprette et selskap i en EØS-stat hvor samtlige av styremedlemmene er norske, men at administrasjonen ligger i EØS-staten.

Kjernen i etableringsretten, er retten til å etablere seg for å drive og lede næringsvirksomhet i andre medlemsstater i EØS, jf. EØS-art. 34, første punktum. I praksis skjer dette gjennom opprettelse av agenturer, filialer eller datterselskaper. Etableringsretten beskytter ikke bare adgangen til å etablere, men også til å drive og å videreutvikle virksomheten.¹¹¹ Etter ordlyden i EØS-art. 31 har bestemmelsen ikke bare til formål å ramme nasjonal behandling når et selskap opererer i et annet, men også når egne selskaper ønsker å etablere seg i en annen EØS-stat.¹¹²

EU-domstolen anvender etableringsbegrepet vidt, og gir det anvendelse for borgere som på en stabil og vedvarende måte deltar i det økonomiske liv i en annen medlemsstat.¹¹³ For å kunne påberope seg brudd på etableringsretten, er det oppstilt tre kumulative vilkår: Først må det være tale om en næringsvirksomhet. I dette ligger det et krav om økonomisk aktivitet. Virksomheten må videre ha en fasthet i sin karakter, og tilslutt må virksomheten ha et grenseoverskridende element. Vilkårene må anses som en nedre

¹⁰⁹ Tilsvare EF-art. 43.

¹¹⁰ Eiernes statsborgerskap er ikke avgjørende, jf. Sak C-1/93, *Halliburton*.

¹¹¹ Bullen (2005) s. 52.

¹¹² I samme retning sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 33 og sak E-7/07, *Seabrokers*, premiss 28.

¹¹³ Sak C-55/94, *Gebhard*, premiss 25.

grense for hva som må til for å være i posisjon til å påberope seg brudd på etableringsretten.

Et selskap som ønsker å etablere seg i utlandet, kan i hovedsak velge mellom to måter å gjøre det på. Selskapet kan *stifte eller erverve et datterselskap i utlandet*. Denne enheten er en egen juridisk enhet, og selskapet får et mor- datterforhold. Selskapet kan alternativt etablere seg med et *fast driftssted i utlandet* slik at det blir et hovedkontor/avdelingskontor- forhold. Et fast driftssted kan typisk være en filial eller agentur.

EU-domstolen har ved flere anledninger uttalt at etableringsretten gir selskaper stor frihet med hensyn til å bestemme hvilken organisasjonsform de ønsker å benytte ved utøvelsen av etableringsfriheten over landegrensene.¹¹⁴ Et utenlandsk datterselskap har krav på å starte og utøve virksomhet på samme vilkår som norske datterselskaper, jf. EØS-art. 31, nr. 1. Samtidig slås det fast at hver enkelt stat har beskatningskompetanse til å fritt fastsette nasjonale regler for forskjellige etableringsformer ved grenseoverskridende aktivitet, så lenge reglene ikke diskriminerer i forhold til sammenlignbare innenlandske etableringsformer.¹¹⁵

Etableringsretten kan i noen situasjoner grense opp mot forhold som i større grad knytter seg til *fri flyt av kapital*, jf. EØS-artikkel 40. I EØS-art. 31, annet ledd, heter det at etableringsfriheten gjelder: ”med forbehold om bestemmelsene i kapittelet om kapital.” Det er akseptert at det trekkes en grense mot kapitalfriheten i det selskapsstrukturen er så svak at det ikke er snakk om organisering, men om kjøp og salg. EU-domstolen har i praksis slått fast at etableringsretten gjelder dersom lovgivningen kun gjelder forholdet mellom selskaper i ett konsern.¹¹⁶

¹¹⁴ F.eks sak C-270/83, *Avior Fiscal*, premiss 22.

¹¹⁵ Sak C-337/08, *X-Holding*, premiss 40.

¹¹⁶ Jf. sak C-231/05, *OY AA*, premiss 23.

3.4 Relevant forskjellsbehandling

For å avgjøre hvorvidt et nasjonalt regelsett strider mot fri etablering, har EU-domstolen og EFTA-domstolen utarbeidet et relativt fast *resonnementsmønster*. Først avgjøres hvorvidt det er tale om en *ulempe* som rammer det grenseoverskridende elementet (ulempekriteriet). Så vurderes hvorvidt det er tale om *to sammenlignbare situasjoner* (sammenlignbarhetskriteriet). Når det foreligger en forskjellsbehandling som strider mot de fire friheter, omtales det som en *relevant forskjellsbehandling eller restriksjon*.

3.4.1 Ulempekriteriet

For at det skal være tale om en forskjellsbehandling i forhold til retten til fri etablering, må det være tale om en *ulempe* som en tilsvarende situasjon med innenlandsk aktør ikke ville vært utsatt for.¹¹⁷ Ulempen ved den grenseoverskridende situasjonen må gi en mindre gunstig behandling enn en sammenlignbar intern situasjon. Formålet med de fire friheter er å unngå hindringer for økonomisk aktivitet i EØS-området, jf. EØS art. 1. Nasjonale bestemmelser som ikke er noen ulempe for aktivitet over landegrensene, påvirkes således ikke av de fire friheter. Det er videre et spørsmål om i hvilken grad forskjellsbehandlingen er reell, eller har mer karakter av å være potensiell. Imidlertid viser praksis fra EU-domstolen at ulemper av mer potensiell karakter også rammes av de fire friheter.¹¹⁸ Den belgiske regjeringen anførte i sak C-141/99, *AMID*, at den nasjonale regelen ikke representerte en restriksjon. Selv om skattemyndighetene innrømmet at de nasjonale reglene innebar en ulempe ved grenseoverskridende tilfeller, mente de det var tale om et sjeldent tilfelle, som derfor ikke utgjorde en relevant forskjellsbehandling.¹¹⁹ Argumentet førte ikke frem i domstolen.

Forskjellsbehandlingen må anses å være et resultat basert på *ett og samme* skattesystem.¹²⁰ Hindringer som alene kan ses som en følge av forskjeller mellom staters skattesystemer, ligger utenfor etableringsfriheten.¹²¹ Systemer i denne sammenheng relaterer seg til ulike lands skattesystemer, og ikke ulike skattesystemer

¹¹⁷ Bullen (2005) s. 191.

¹¹⁸ Se sontringen mellom aktuell og potensiell i sak 8/74, *Dassonville*.

¹¹⁹ Bullen (2005) s. 194f.

¹²⁰ Zimmer (2009a) s. 102-103.

¹²¹ Sak E-7/07, *Seabrokers*, premiss 51, se også sak C-336/96, *Gilly*, premiss 47-48

internt. En beskatning på utbytte for norske selskaper er ikke traktatstridig dersom den representerer en forskjell sammenlignet med en annen stats utbytteregler.

Tilsynelatende like regler kan få ulik virkning for ulike skatteyttere. Forhold ved skatteytters situasjon i hjemlandet i forhold til hjemlandets lovgivning må anses å være lite relevant for spørsmålet ved det grenseoverskridende elementet.¹²²

3.4.2 Sammenlignbarhetskriteriet

Det må vurderes om de situasjoner forskjellsbehandlingen angår er sammenlignbare i tilstrekkelig utstrekning. Sammenlignbare situasjoner kan være både to situasjoner som får anvendelse på ulike bestemmelser, eller der hvor den samme bestemmelsen får ulike utslag på to situasjoner.¹²³ EU-/EFTA-domstolen har utviklet kriterier for når et selskap som ikke er hjemmehørende i en stat er i en tilstrekkelig sammenlignbar situasjon med det hjemmehørende selskapet. Dersom det ikke foreligger tilstrekkelig sammenlignbare situasjoner, er det ikke grunnlag for å hevde at det er relevant forskjellsbehandling. I sak E-1/04, *Fokus*, gir også EFTA-domstolen uttrykk for at forskjellsbehandling av ikke-hjemmehørende skatteyttere kan forekomme, så lenge det ikke er i en sammenlignbar situasjon med en hjemmehørende skatteyder.¹²⁴ Spørsmålet i saken var om aksjeutbytte som ble betalt fra aksjeselskap hjemmehørende i Norge til aksjonær hjemmehørende/bosatt i utlandet, kunne nektet aksjonærer hjemmehørende/bosatt i utlandet å ta del i ordningen. Godtgjøringsreglene som gjaldt på det tidspunkt, satte grenser for denne muligheten. EFTA-domstolen bemerket at aksjonærer hjemmehørende i Norge med skatteplikt til Norge, og aksjonærer hjemmehørende i utlandet med skatteplikt til Norge med hensyn til fortjeneste opptjent i Norge, kunne anses som sammenlignbare situasjoner.¹²⁵

I sak C-446/03, *Marks & Spencer*, ble et britisk morselskap med datterselskap i Storbritannia og med datterselskap i Nederland sett på som sammenlignbare situasjoner i forholdet til datterselskapet, og det ble dermed ansett for å være en *relevant*

¹²² Bullen (2005) s. 317.

¹²³ Se sak C-279/93, *Schumacker*, premiss 30 og sak C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, premiss 26.

¹²⁴ Jf. Sak E-1/04, *Fokus*, premiss 28.

¹²⁵ Ibid, premiss 29.

restriksjon.¹²⁶ Også i saker om grenseoverskridende utbytte, har EU-domstolen behandlet spørsmålet om det foreligger en *relevant* forskjellsbehandling eller restriksjon. I sak C-319/02, *Manninen*, fant retten at de finske reglene utgjorde en *relevant restriksjon* når de finske skatteyterne ble dårligere stilt ved å investere i utenlandske selskap enn i et finsk, og ved at reglene hindret utenlandske selskaper som ville investert på det finske markedet.¹²⁷

Sammenligningen av de to situasjonene må baseres på *vesentlige, objektive forskjeller* mellom situasjonene ("*substantial objective differences*").¹²⁸ I praksis har det blitt ansett for å være sammenlignbare situasjoner når to ulike regelsett får forskjellige *virksomheter* for skatteyter.¹²⁹ Skattemyndighetene kan tenkes å anføre at når et selskap er underlagt ulike lands jurisdiksjon, er selskapene objektivt sett i en annen situasjon enn et selskap som kun er underlagt norsk jurisdiksjon. Argumentet ble også anført av den norske regjeringen i sak E-7/07, *Seabrokers*.¹³⁰ EFTA-domstolen la til grunn med hensyn til konsernbidragsreglene at to selskaper som yter konsernbidrag til datterselskaper i sin hjemstat, skal ikke et av selskapene stilles i en annen stilling som følge av at selskapet har en filial i et annet EØS-land. Sammenligningsgrunnlaget var dermed tilstrekkelig.

3.5 Rettferdighetsgrunner

Når domstolen har kommet til at forskjellsbehandlingen må anses som relevant, går den videre over på å se hvilke hensyn som kan tale for at den relevante forskjellsbehandlingen eller restriksjonen kan rettferdiggjøres. Utgangspunktet er at nasjonale regler som innebærer en relevant forskjellsbehandling av grenseoverskridende aktivitet eller en relevant restriksjon på retten til å etablere seg i en annen EØS-stat, er forbudte, jf. EØS-art. 31. EØS-avtalen restriksjonsbestemmelse i artikkel 33 legger imidlertid begrensninger på forbudet. De skrevne unntaksbestemmelsene i EØS-avtalen, for etableringsfrihet EØS-art. 33, angir enkelte ikke-økonomiske, samfunnsmessige

¹²⁶ Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 34.

¹²⁷ Sak C-319/02, *Manninen*.

¹²⁸ De forenede saker 17/61 og 20/61, *Klöckner*, premiss 4.

¹²⁹ Se f.eks sak C-279/93, *Schumacker*, premiss 30.

¹³⁰ Sak E-7/07, *Seabrokers*, premiss 34.

hensyn som i gitte tilfeller kan begrunne inngrep i de fire friheter.¹³¹ EØS-art 33 innebærer at ”*særbehandling av fremmede statsborgere*” kan være fastsatt i lov eller forskrift eller kan begrunnes i allmenne hensyn til offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen, jf. EØS art.33. Prinsippet antas å gjelde generelt.¹³² At unntaket også gjelder for juridiske personer, som selskaper, ble slått fast i sak C-311/97, *Bank of Scotland*.¹³³

Foruten EØS-artikkel 33, har ulovfestede prinsipper i rettspraksis vært med å definere innholdet i det traktatfestede unntaket. Rettspraksis fra EU-domstolen har vist at en internrettslig bestemmelse som i utgangspunktet strider mot etableringsretten, *likevel* kan aksepteres dersom den kan begrunnes i ulovfestede tvingende allmenne hensyn. Domstolen åpnet første gang for ulovfestede hensyn i sak 120/78, *Cassis de Dijon*, på område for fri flyt av varer.¹³⁴ *Cassis de Dijon*-saken har gitt opphav til læren om de uskrevne allmenne hensyn. Senere praksis fra EU-domstolen/EFTA-domstolen har vært med på å gi de allmenne hensynene et klarere innhold, et sett med betingelser, som den nasjonale bestemmelsen må oppfylle for ikke å stride mot de fire friheter.¹³⁵

3.5.1 Allmenne samfunnshensyn

For å rettferdiggjøre en relevant forskjellsbehandling, må forskjellsbehandlingen kunne bli: ”*justified by overriding reasons in the public interest*”¹³⁶ – rettferdiggjort av tvingende (relevante) allmenne samfunnshensyn. EU-domstolen og EFTA-domstolen har i praksis akseptert en rekke uskrevne hensyn som har blitt betraktet som relevante.

Ved vurderingen av om det er tale om tvingende allmenne hensyn, har økonomiske hensyn som *vern av det nasjonale skattefundamentet* og *provenytap* blitt anført. Økonomiske hensyn har ikke i EU-domstolen blitt tillagt avgjørende vekt som rettferdighetsgrunn. Dette uansett om det gjelder ønske om å redusere statens utgifter,

¹³¹ Bullen (2005) s. 475.

¹³² Sejersted (2004) s. 274, jf. Bullen (2005) s. 477.

¹³³ Sak C-311/97, *Bank of Scotland*, premiss 32.

¹³⁴ Se Sak 120/78, *Cassis de Dijon*, premiss 8.

¹³⁵ F.eks Sak C-55/94, *Gebhard*, premiss 37.

¹³⁶ Sak C-231/05, *OY AA*, premiss 44.

øke inntektene eller andre samfunnsøkonomiske hensyn.¹³⁷ Bakgrunnen for EU-domstolens praksis, og skepsis, til en stats økonomiske hensikter, er velbegrunnet i EUs kjerneverdier. For å oppnå et integrert marked, er det åpenbart et ønske om å legge til rette for aktivitet over landegrensene. Internrettslige økonomiske hensikter må derfor ikke gå på bekostning av det fellesskapet de samme statene nyter godt av å være en del av. Det ligger i saken natur å gi slipp på noe av det vern som internretten gir et lands økonomi.¹³⁸ I sak 264/96, *ICI*, hadde britiske myndigheter anført at restriksjonen var nødvendig for å hindre tap av skatteinntekter. EU-domstolen kom imidlertid til at tap av skatteinntekter ikke ble ansett å være et tvingende allment hensyn. I samtlige senere saker hvor denne anførselen har kommet opp, har den blitt avvist.¹³⁹ Det er særlig faren for ”uthuling” av skattefundamentet som har blitt brukt som betegnelse på ulike innfallsvinkler til vern om de nasjonale skattefundament.¹⁴⁰ I Sak E-1/07, *Fokus*, anførte norske myndigheter et forsvar for sammenhengen i det internasjonale skattesystemet.¹⁴¹ Til dette bemerket EFTA-domstolen at en aksept for å fravike de fire friheter begrunnet i sammenhenger i det internasjonale skattesystemet, ville føre til at bilaterale skatteavtaler ville gå foran EØS-retten.¹⁴²

Hensynet til *fordeling av beskatningskompetanse* mellom medlemsstatene, har også blitt anført av medlemsstatene som rettferdighetsgrunn, men har i EU-domstolen vært gjenstand for en streng forståelse.¹⁴³ Hensynet springer ut fra et mål om å oppnå en balansert beskatning mellom medlemsstatene.

Konsekvensen av den nasjonale beskatningen kan medføre *økonomisk dobbeltbeskatning* ved grenseoverskridende tilfeller. Norske skattemyndigheter har på sin side anført i Fokus -saken at EØS-retten ikke har noe generelt prinsipp om at inntekt bare skal beskattes en gang, og at dobbeltbeskatning dermed kan forekomme uten at det

¹³⁷ Sejersted (2004) s. 315-316.

¹³⁸ Bullen (2005) s. 496.

¹³⁹ F.eks Sak C-319/02, *Manninen*, premiss 49.

¹⁴⁰ Første gang brukt i Sak C-118/96, *Safir*.

¹⁴¹ Sak E-1/04, *Fokus*, premiss 31.

¹⁴² Ibid, premiss 31.

¹⁴³ Se Sak C-35/98, *Verkooijen*, premiss 57.

strider mot de fire friheter. Dobbeltskatning var etter norske myndigheters side et anliggende for den enkelte skatteyers hjemstat.¹⁴⁴

Hensynet til å *forebygge skatteomgåelse* er et relevant hensyn. EU-domstolen har hatt en gjennomgående restriktiv holdning til når en bestemmelse skal kunne opprettholdes med begrunnelse i faren skatteomgåelse.¹⁴⁵ EU-domstolen bemerker at å etablere seg i land med lavere skattesatser ikke i seg selv er i strid med etableringsretten.¹⁴⁶ Skal hensynet til å forebygge skatteomgåelse føre frem, må den nasjonale regelen ha til formål å hindre misbruk av skattereglene, samt være utformet slik at den rammer skatteomgåelsestilfellene spesielt. I sak C-196/04, *Cadbury Schweppes*, omtales dette som “*wholly artificial arrangement*”.

De allmenne hensyn må imidlertid begrunnes for å kunne anføres. I Fokus-saken valgte EFTA-domstolen ikke å gå inn på en vurdering av om tvingende allmenne hensyn kunne rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen ettersom det ikke var nærmere angitt av norske myndigheter hvilket innhold allmenne hensyn skulle tillegges.¹⁴⁷

3.5.2 Krav til egnethet

I tillegg til at det må foreligge tvingende allmenne hensyn, må den nasjonale regelen være *egnet* til å oppnå det formål den søker å oppnå for å kunne rettferdiggjøres. Domstolen må vurdere hvorvidt den nasjonale bestemmelsen er *egnet* til å oppnå tilsiktet formål. Dersom den nasjonale bestemmelsen ikke er egnet til dette, er det heller ingen grunn til å la bestemmelsen hindre utøvelsen av de fire friheter. Vurderingen må gjøres konkret i den enkelte sak.¹⁴⁸

3.5.3 Krav til proporsjonalitet

Kravet til *proporsjonalitet* innebærer at den stat som anklages for å ha en diskriminerende regel må godtgjøre at denne regelen ikke kan oppnås med andre

¹⁴⁴ Sak E-1/04, *Fokus*, premiss 31.

¹⁴⁵ Helminen (2007) s. 495.

¹⁴⁶ Sak C-196/04, *Cadbury Schweppes*, premiss 37.

¹⁴⁷ Se Sak E-1/04, *Fokus*, premiss 69.

¹⁴⁸ Bullen (2005) s. 487.

mindre inngripende tiltak og at diskrimineringen ikke virker hindrende på utøvelsen av de fire friheter.¹⁴⁹ I motsetning til den nasjonale bestemmelsens *egnet*, handler *proporsjonalitet* om hvor langt grensen går for det som er nødvendig for å ivareta statens interesser. I praksis fra EU-domstolen har hensynet til proporsjonalitet blitt ansett som relevant, og sakene prøves gjennom en ”nødvendighetstest” for å finne ut om den nasjonale regelen er uforholdsmessig. Kravet til proporsjonalitet har to sider: Det må være en forholdsmessighet mellom det som oppnås og inngrepet i den frie etableringsretten. I tillegg kan forskjellsbehandlingen ikke rettferdiggjøres dersom mindre inngrep vil gi minst like godt resultat.¹⁵⁰

Faren for ikke-beskatning ble anført i Sak C-35/98, *Verkooijen*, som begrunnelse for at reglene var nødvendige.¹⁵¹ Restriksjonen var her knyttet til at hjemmehørende aksjonærer ble nektet et beløpsbegrenset fritak for skatt på utbytte dersom utbyttet kom fra et ikke-hjemhørende land. Storbritannia anførte at rett til fritak for skatt for inngående utbytte ville medføre fullstendig skattefritak, ettersom det givende selskapet ikke hadde skatt på utbytte fra Nederland, som selskapet var hjemmehørende i. EU-domstolen bemerket på sin side at restriksjonen ikke kunne rettferdiggjøres fordi det mottakende selskapet ville blitt stilt på lik linje dersom det givende selskapet hadde vært nederlandsk. Men selv om EU-domstolen ikke godtok restriksjonen i *Verkooijen*-saken, blir det for upresist å trekke den slutning at alle utfordringer rundt grenseoverskridende ikke-beskatningsproblemer, ikke kan rettferdiggjøres gjennom proporsjonalitetshensynet.¹⁵²

¹⁴⁹ Bullen (2005) s. 487.

¹⁵⁰ Se Sak C-243/01, *Gambelli*, premiss 74, jf. premissene 65-66.

¹⁵¹ Se Sak C-35/98, *Verkooijen*, premiss 48.

¹⁵² I samme retning, Bullen (2005) s. 503f.

3.6 Praksis fra EU-domstolen

3.6.1 ICI

Sak C-234/96, *ICI*,¹⁵³ gjaldt inntektsutjevning på konsernnivå mellom to britiske selskaper. De britiske skattemyndighetene nektet fradrag for underskudd i datterselskap, et holdingselskap, som ICI som deltaker i et konsortium¹⁵⁴ var medeier av. Bakgrunnen for å nekte inntektsutjevning var at holdingsselskapets datterselskaper i hovedsak ikke var hjemmehørende i Storbritannia.¹⁵⁵

ICI mente at kravet i de britiske reglene om at utelukkende, eller i hovedsak alt av holdingselskapets virksomhet skulle bestå i å eie aksjer eller verdipapirer i selskaper med hjemsted i Storbritannia, var i strid med etableringsfriheten.¹⁵⁶ EU-domstolen bemerket at forskjellsbehandlingen det var tale om, var en følge av at holdingsselskapet hadde benyttet seg av etableringsfriheten og i hovedsak eier datterselskaper i andre medlemsstater.¹⁵⁷ EU-domstolen kom til at det forelå en relevant restriksjon.¹⁵⁸

For å rettferdiggjøre restriksjonen mente britiske myndigheter at deltakere i et konsortium ved likebehandling mellom utenlandske og innenlandske datterselskaper kunne overføre omkostninger fra utenlandske til britiske selskaper og dermed unndra skatt. Restriksjonen forebygget således *skatteomgåelse*.¹⁵⁹ EU-domstolen avviste faren for skatteomgåelse, og argumenterte med at etableringer i utlandet ikke i seg selv medfører omgåelse. Skal et tiltak bekjempe skatteomgåelse, må derfor rette seg spesielt mot det tilfellet, og ikke bare gjelde generelt.¹⁶⁰ Den britiske regjeringen anførte videre at *vern av skattefundamentet*, måtte anses å være et allment hensyn for

¹⁵³ Dom avsagt 16. juli 1998.

¹⁵⁴ Et konsortium defineres som et konsern som eies av en begrenset gruppe aksjonærer, forutsatt at alle er selskapsaksjonærer, jf. Dajani (2003) s. 128.

¹⁵⁵ Flertallet av selskapets datterselskaper, 19 av 23, hadde ikke hjemsted i Storbritannia, jf. C-264/96, *ICI*, premiss 7.

¹⁵⁶ Sak C-264/96, *ICI*, premiss 10.

¹⁵⁷ Ibid, premiss 11.

¹⁵⁸ Se vurderingen i sak C-264/96, *ICI*, premiss 20-23.

¹⁵⁹ Sak C-264/96, *ICI*, premiss 25.

¹⁶⁰ Ibid, premiss 26f.

rettferdiggjørelse. Til dette bemerket domstolen at det: ”...*kan ikke anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan paaberaabes som begrundelse for en forskelsbehandling, der principielt strider mot traktatens artikel 52*”.¹⁶¹

3.6.2 Marks & Spencer

Sak C-446/03, *Marks & Spencer*,¹⁶² omhandlet de britiske konsernbeskatningsreglene. Spørsmålet i saken var om det å nekte underskudd i et utenlandsk datterselskap å komme til fradrag i morselskapet i Storbritannia (*Marks & Spencer*), var i strid med etableringsfriheten, da de britiske reglene ikke gjaldt for underskuddet i utenlandsk datterselskap.

EU-domstolen slo innledningsvis fast at å utelukke en fordel med hensyn til underskudd pådratt av datterselskap i en annen medlemsstat, utgjorde en restriksjon som var i strid med etableringsfriheten.¹⁶³

De britiske myndigheter mente fare for *provenytap* kunne rettferdiggjøre de britiske reglene. Dersom *Marks & Spencer*-konsernet fikk fradra alle tap i sine datterselskaper, ville dette utgjøre ca. £ 99.180.000, over en milliard norske kroner. Selv om provenytapet i saken var betydelig, ble ikke provenytap ansett for å være en tilstrekkelig tvingende allment hensyn for å tillate restriksjonen.¹⁶⁴

Hensynet til en *balansert fordeling av beskatningskompetansen* mellom statene, ble også anført av britiske myndigheter. EU-domstolen aksepterte langt på vei hensynet, og viser til at restriksjonen hindrer selskapene i å velge hvilken stat underskudd skulle kanaliseres.¹⁶⁵ Å tillate fradrag i Storbritannia kunne lede til at selskaper oppnådde dobbelt fradrag, ettersom underskuddet kunne ”forbli” i selskapet og være gjenstand for fradrag i senere år, eller overføres til andre subjekter. Dette ville være uheldig i forhold til hensynet til en *balansert fordeling av skattefundamentene mellom statene*.

¹⁶¹ Sak C-264/96, *ICI*, premiss 28.

¹⁶² Dom avsagt 13. desember 2005.

¹⁶³ Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 33-34.

¹⁶⁴ *Ibid*, premiss 44.

¹⁶⁵ *Ibid*, premiss 46.

De britiske myndighetene forsvarte videre restriksjonen med forebyggelse av *skatteunndragelse*.¹⁶⁶ EU-domstolen var langt på vei enig i det, og bemerket at dersom de britiske reglene gjorde at konsernet selv ville forsøke å styre underskuddet til fradrag i stater der skatteverdien av underskuddet var størst, ville det medføre risiko for *skatteunndragelse*.¹⁶⁷

EU-domstolen fant at ingen av rettferdighetsgrunnene *i seg selv* hadde vekt nok til å kunne rettferdiggjøre restriksjonen. Imidlertid kunne argumentene samlet sett (*''taken together''*) være tilstrekkelig for å rettferdiggjøre restriksjonen.¹⁶⁸ De britiske myndigheter fikk likevel ikke medhold i saken. EU-domstolen mente de britiske reglene gikk *uforholdsmessig* langt. Marks & Spencer og Kommisjonen gjorde gjeldende at *''man kan forestille sig mindre restriktive foranstaltninger end en generel udelukkelse fra indrømmelse af koncernlempelse.''*¹⁶⁹ I tilfeller hvor det ikke var mulig å utnytte datterselskapets underskudd, foreligger det ingen fare for dobbeltfradrag eller for at fradraget blir brukt i skatteplanlegging. Domstolen kom til det var i strid med etableringsretten: *''å udelukke en sådan mulighed for et hjemmehørende morselskap i en situation hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab''*, har uttømt alle muligheter for at ta hensyn til underskuddene i dets hjemstat.¹⁷⁰ Dette omtales ofte som *''Marks & Spencer-unntaket''*, og har medført endringer i konsernbidragsregler utover de britiske reglene.¹⁷¹

¹⁶⁶ Se Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 42-43.

¹⁶⁷ Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 49.

¹⁶⁸ Ibid, premiss 51.

¹⁶⁹ Ibid, premiss 54.

¹⁷⁰ Ibid, premiss 59.

¹⁷¹ Sverige har som følge av avgjørelsene i EU-domstolen vedrørende konsernbidrag endret sine regler for grenseoverskridende konsernbidrag. Den høyeste forvaltningsdomstolen i Sverige, Regeringsrätten, kom i ti dommer avsagt 11. mars 2009 til at de svenske reglene var i strid med etableringsretten. Med virkning fra 1. juli 2010 ble det innført endringer som ifølge den svenske regjeringen representerer en implementering av Marks & Spencer-unntaket, jf. Prp. 2009/10:194. Reglene tillater nå grenseoverskridende konsernbidrag der underskudd hos mottaker er endelig ved likvidering.

3.6.3 OY AA

Sak C-231/05, *OY AA*,¹⁷² omhandlet de finske konsernbidragsreglene, som i vesentlige trekk er lik de norske reglene. Spørsmålet i saken var hvorvidt de finske reglene som nektet fradrag for konsernbidrag til selskap hjemmehørende i en annen stat var i strid med etableringsfriheten. Det ble fra myndighetene side anført at siden det ikke var mulig for Finland å beskatte moderselskapets inntekter, var de heller ikke forpliktet til å gi det finske datterselskapet fradrag for tap lidt av morselskapet.¹⁷³

EU-domstolen på sin side mente at finske datterselskaper av utenlandske morselskap og finske datterselskaper av finske morselskap, var i *sammenlignbare situasjoner* med hensyn til formålet med de finske reglene. Siden det da blir *”mindre attraktivt for selskaper med hjemsted i andre medlemsstater å gjøre bruk af denne frihed, idet de som følge heraf kan gived afkald på at erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den medlemsstat der har truffet foranstaltningen”*, mente domstolen at de finske reglene måtte utgjøre en restriksjon.¹⁷⁴ EU-domstolen bemerket at det forelå en forskjellsbehandling av datterselskaper i Finland når lovgivningen ikke åpnet for å fradra utgifter av konsernbidrag ytet til morselskap i utlandet.¹⁷⁵ *”Datterselskaper af udenlandske moderselskaper udsættes derfor for en mindre fordelaktig skattebehandling en datterselskaper af finske moderselskaper”*.¹⁷⁶

Det ble videre anført fra myndighetenes side at morselskapet ved å etablere filialer istedenfor datterselskaper, kunne oppnå det ønskede formålet. EU-domstolen bemerket at i henhold til etableringsretten, har selskaper: *”udtrykkeligt mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat.”*¹⁷⁷ Valgmulighetene som oppstilles for organisering for konserner, skal altså ikke begrenses av nasjonale diskriminerende regler.

¹⁷² Dom avsagt 18. juli 2007.

¹⁷³ Sak C-231/05, *OY AA*, premiss 34.

¹⁷⁴ Ibid, premiss 38-39.

¹⁷⁵ Ibid, premiss 31.

¹⁷⁶ Ibid, premiss 32.

¹⁷⁷ Ibid, premiss 40.

EU-domstolen gikk videre inn på hvordan restriksjonen kunne rettferdiggjøres i tvingende allmenne hensyn. Myndighetene hadde anført at restriksjonen kunne begrunnes i hensynet til *fordelingen av beskatningskompetansen mellom statene*.¹⁷⁸ EU-domstolen bemerket i denne sammenheng at å tillate fradrag i dette tilfellet, ville medføre at balansen mellom medlemsstatene ble forrykket.¹⁷⁹ Selv om et konsern selv bør få velge hvordan de vil organisere sin virksomhet, er det likevel begrenset hvor langt denne friheten kan gå. Konsekvensen av å fjerne restriksjonen kunne medføre at konsern kunne velge selv hvilken stat inntekten skulle skattelegges. De finske reglene, som de norske, tillater konsernbidrag selv om mottakeren har overskudd, noe som da øker faren for å overføre kapital dit skattebyrden for inntektsskatt er gunstigst. Dersom konsernbidrag over landegrensene ble tillatt, ville det gi internasjonale konserner en valgmulighet med tanke på hvor overskudd skulle komme til beskatning. Valgmuligheten mente EU-domstolen var nødvendig å unngå.¹⁸⁰

Det ble videre fra myndighetenes side argumentert med at reglene var viktige å opprettholde for å unngå *skatteomgåelse*.¹⁸¹ Dersom de finske reglene ble tillatt også ved de grenseoverskridende tilfellene, ville det være fritt opp til konsernet hvor det ønsket å bli beskattet, og dermed at faren for omgåelse var overhengende. EU-domstolen kom til at det innebar en risiko for at selskaper i konsern ville benytte seg av muligheten til å overføre til selskaper med hjemsted i land med lave skattesatser eller hvor inntekten ikke ble beskattet.¹⁸² EU-domstolen viser også til at: ”*Denne mulighet bestyrkes af den omstændighed, at det i den finske konsernbidragsordningen ikke kræves, at modtageren af konsernbidraget har lidt tap*”.¹⁸³ EU-domstolen kom videre til at de finske reglene var *egnet* til å oppnå formålet.¹⁸⁴ Det var ikke mulig å ivareta dette hensynet tilstrekkelig gjennom enklere regler om konsernbidrag. De finske reglene var

¹⁷⁸ Sak C-231/05, *OY AA*, premiss 45.

¹⁷⁹ *Ibid*, premiss 45-46.

¹⁸⁰ *Ibid*, premiss 65.

¹⁸¹ *Ibid*, premiss 45.

¹⁸² *Ibid*, premiss 58-59.

¹⁸³ *Ibid*, premiss 58.

¹⁸⁴ *Ibid*, premiss 60.

egnet til å oppnå formålet, selv om den ikke eksplisitt var utformet for å hindre skatteomgåelse.

Det ble også vurdert i hvilken grad reglene var *proporsjonale*, eller om reglene går lenger enn det som må anses som nødvendig.¹⁸⁵ EU-domstolen bemerker at selv om formålet med restriksjonen ikke er å nå utelukkende kunstige arrangementer, ”*kan en sådan lovgivning imidlertid anses for affasset efter de forfulgte mål som helhed*”.¹⁸⁶

EU-domstolen konkluderer med at de finske reglene kunne begrunnes i hensynet til en balansert fordeling av skattefundamentene mellom statene og avvergelse av skatteomgåelse.¹⁸⁷ De finske konsernbidragsreglene ble etter dette ikke ansett for å stride mot etableringsretten. OY AA-dommen må dermed forstås dit hen at de norske konsernbidragsreglene *isolert sett* ikke strider mot etableringsfriheten når det nektes fradrag for grenseoverskridende konsernbidrag fra Norge.¹⁸⁸

3.6.4 X-Holding

Spørsmålet om fordelingen av beskatningskompetanse mellom stater, ble på nytt behandlet i sak C-337/08, *X-Holdning*.¹⁸⁹ Saken omhandlet de nederlandske reglene om konsernligning, hvor de nederlandske skattemyndighetene nektet konsernligning mellom et nederlandsk morselskap (X-Holding BV) og et belgisk datterselskap (F NV). X-Holdning mente på sin side at ettersom Nederlandske regler tillot filialer i utenlandske konsernselskaper å inngå i konsernligningen i Nederlandske selskaper, måtte det også gjelde utenlandske datterselskaper av nederlandske morselskaper.

De nederlandske myndighetene gjorde det gjeldende at de to situasjonene med hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaper ikke objektivt befant seg i samme situasjoner. Siden den underliggende selskapslovgivningen var forskjellig, ble ikke den ikke-hjemmehørende selskapet beskattet på samme måte. Myndighetene mente

¹⁸⁵ Sak C-231/05, *OY AA*, premiss 61.

¹⁸⁶ *Ibid*, premiss 63.

¹⁸⁷ *Ibid*, premiss 51.

¹⁸⁸ I samme retning: Zimmer (2009a) s. 279.

¹⁸⁹ Dom avsagt 25. februar 2010.

forskjellsbehandlingen kunne rettferdiggjøres siden det ikke-hjemmehørende selskapet ikke var underlagt nederlandsk beskatningskompetanse.¹⁹⁰ Domstolen på sin side mente at det utgjorde en objektivt sammenlignbar situasjon siden formålet var det samme for nederlandsk morselskap som ønsket å utgjøre en skattemessig enhet med et hjemmehørende datterselskap, som for nederlandsk morselskap som ønsket å utgjøre en skattemessig enhet med ikke-hjemmehørende datterselskap.¹⁹¹

De nederlandske skattemyndighetene mente videre at selv om situasjonene kunne anses å være objektivt sammenlignbare, kunne de nasjonale reglene begrunnes i tvingende allmenne hensyn. De gjorde det gjeldende at forskjellsbehandlingen kunne begrunnes av hensyn til å opprettholde fordelingen i beskatningskompetansen mellom statene.¹⁹² Domstolen var ikke uenig i dette, og bemerket at dersom selskapene gis mulighet til å velge fritt om datterselskapet skulle inngå i den skattemessige enheten, er balansen mellom statene i ”*alvorlig fare*”.¹⁹³

EU-domstolen mente de nasjonale reglene var egnet til det formål reglene søkte å oppnå; å opprettholde beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. Spørsmålet ble videre om forskjellsbehandlingen gikk ut over hva som var tilsiktet formål.¹⁹⁴ Her kom domstolen til at reglene måtte anses forholdsmessige, og at mindre diskriminerende inngrep vanskelig kunne tenkes.¹⁹⁵

¹⁹⁰ Sak C-337/08, *X-Holding*, premiss 21.

¹⁹¹ Ibid, premiss 24.

¹⁹² Ibid, premiss 27.

¹⁹³ Ibid, premiss 29, jf. 31.

¹⁹⁴ Ibid, premiss 34.

¹⁹⁵ Ibid, premiss 42.

4 Inntektsoverføring og forholdet til fri etablering

I dette kapittelet drøftes hvorvidt norske reglene for inntektsoverføring strider mot EØS-avtalens regler om fri etablering. Først om de norske reglene ved inntektsoverføring kan utgjøre en *relevant forskjellsbehandling* (4.1). På bakgrunn av dette, drøftes de hensyn som kan tale for at den *relevante forskjellsbehandlingen kan rettfærdiggjøres* (4.2). Avslutningsvis behandles ulike måter å fjerne eventuell strid på (4.3).

4.1 Foreligger relevant forskjellsbehandling?

4.1.1 Innebærer forskjellen i regelverket en ulempe?

Som redegjort for i punkt 3.4, må en nasjonal regel eller regelsett medføre en *ulempe* for den grenseoverskridende aktiviteten for å være i strid med EØS-avtalens regler om etableringsfrihet. Etter gjeldende norsk rett, medfører inntektsoverføring fra utenlandsk datterselskap beskatning for norsk morselskap. Et norsk selskap med utenlandsk datter behandles således mindre fordelaktig med tanke på at norsk morselskap med norsk datterselskap kan velge konsernbidrag uten beskatning.

Hovedformålet med retten til fri etablering er at det ikke skal foreligge regler hverken fra vertsstaten eller hjemstaten som hindrer eller vanskeliggjør etableringer i en annen stat, jf. EØS-art. 31. Fra norske myndigheters side kan det hevdes at ulempen rammer sjeldne tilfeller. Det vil være lite hold i et slikt argument. Når konsernbidragsreglene åpner for muligheten til å velge mellom utbytte og konsernbidrag, må det antas at konserner ønsker å benytte overføring som medfører minst beskatning. Til sammenligning kan nevnes OY AA-saken, hvor EU-domstolen mente det forelå en relevant forskjellsbehandling. De finske skattereglene var utformet slik at konsernbidrag mellom konsernselskaper bare kunne forekomme dersom giver og mottaker var selskaper hjemmehørende i Finland.¹⁹⁶ Det var således en ulempe knyttet til multinasjonale selskaper, noe EU-domstolen mente utgjorde en relevant restriksjon.¹⁹⁷ Det må også ved inntektsoverføring i konsern sies å foreligge en ulempe i de norske reglene for morselskap med utenlandsk datterselskap. Forskjellsbehandlingen

¹⁹⁶ Se Sak C-321/05, OY AA, premiss 23.

¹⁹⁷ Ibid, premiss 43.

i norske inntektsoverføringsregler rammer ikke den innenlandske situasjonen, men ulempen oppstår når det blir tale om en grenseoverskridende situasjon.

4.1.2 Foreligger det sammenlignbare situasjoner?

For at de norske reglene om inntektsoverføring i konsern skal stride mot fri etablering, må det, som vist til i punkt 3.4.2 foreligge *sammenlignbare situasjoner* hvor den grenseoverskridende situasjonen behandles mindre fordelaktig enn en sammenlignbar intern situasjon. Norske skattemyndigheter kan anføre at utenlandske datterselskaper ikke kan sammenlignes med norske datterselskaper som følge av forskjeller mellom de ulike lands skatteregler. Argumentet kan tenkes å bli knyttet opp mot at etableringsretten ikke har til formål å verne et utenlandsk konsernselskap fra å bli behandlet mindre fordelaktig i norsk rett enn det ville blitt i hjemlandet, fordi ulikheter land imellom, ikke vernes. Myndighetene kan tenkes å anføre at siden konsernbidragsreglene gjelder for norske selskaper, er det bare tilfeldig at reglene om inntektsoverføring sammenfaller med utbytteregeleene i praksis. Når det er opp til hver enkelt stat hvordan det vil utøve sin beskatningskompetanse, vil det rimeligvis oppstå forskjeller mellom skattesystemene, og de innenlandske selskapene kan tenkes å flere valgmuligheter med hensyn til å innrette seg i forhold til landets skattesystem. Myndighetene kan derfor mene at det de norske reglene ikke representerer en relevant forskjellsbehandling. Myndighetene kan vise til Fokus-saken, hvor EFTA-domstolen, som vist i punkt 3.4.2, bemerket at forskjellsbehandling kan forekomme så lenge ikke situasjonen kan sammenlignes med en innenlandsk skatteyter.

Det er likevel gode grunner til at det er tale om to sammenlignbare situasjoner som utgjør en relevant forskjellsbehandling. Det er det grenseoverskridende elementet som utgjør selve forskjellsbehandlingen i de norske reglene. Når det er norsk morselskap som forskjellsbehandles avhengig av datterselskapets nasjonalitet, må forskjellsbehandlingen sies å få en virkning utover det at to situasjoner behandles ulikt med hensyn til ulike lands skattesystemer. Forskjellsbehandlingen fremstår som en særbehandling til fordel for norske morselskaper med norske datterselskaper ettersom norske morselskaper kan benytte konsernbidrag fremfor utbytte med tre prosent beskatning. Formålet med inntektsoverføringen må sies å være den samme uavhengig av om utdelingen kommer fra utenlandsk eller norsk datterselskap, men får ulik

virkning for de to situasjonene. Treprosentregelen gjelder både for inntektsoverføring fra norsk og utenlandsk datterselskap, siden skatteplikten er på mottakers hånd. Ved inntektsoverføring kan formålet være det samme uavhengig av om fritaksmetoden eller konsernbidragsreglene blir benyttet. Det er i begge tilfellene tale om å overføre beskattet kapital til et annet konsernselskap. Det er virkningen som blir forskjellig når den innenlandske situasjoner har mulighet til å velge bort tre prosent beskatning.

Norske myndigheter kan på sin side hevde at siden det ikke foreligger noen harmonisering på skatterettens område, vil det alltid være forskjeller mellom ulike stater med hensyn til beskatning, og at morselskaper ikke forskjellsbehandles ettersom begrensningen i nasjonalitet naturlig medfører en forskjellig behandling av de to situasjonene. Et forsvar av forskjellsbehandling basert på manglende harmonisering, har imidlertid blitt avvist av EU-domstolen.¹⁹⁸ Datterselskapets hjemstat kan tenkes å ha andre regler for konsernbidrag enn det Norge har, uten at det får betydning for hvor relevant forskjellsbehandlingen for norsk morselskap med hensyn til datterselskaper av norske morselskap.

4.1.3 Oppsummering

Det er etter dette på det rene at det foreligger en relevant forskjellsbehandling av norsk morselskap med utenlandsk datterselskap sammenlignet med morselskap med norsk datterselskap. Dette fremstår som en klar ulempe for den grenseoverskridende situasjonen. Det er også tale om to sammenlignbare situasjoner hvor reglene for inntektsoverføring får ulik virkning med hensyn til hvor datterselskapet er hjemmehørende. Reglene får virkning for det norske morselskapet, og at datterselskapets underliggende selskapslovgivning kan være forskjellig må anses å være av liten betydning. Formålet med de norske reglene er trolig ikke å gi en særlig fordel for norske selskaper, selv om reglene samlet får slik virkning. I realiteten taler mye for at konserner ser på hvilke muligheter som foreligger for inntektsoverføring. Mest sannsynlig påvirker de norske reglene organiseringen i konsernforhold. Det oppstår en klar fordel for konserner med norske datterselskaper, og når fordelene skapes av det

¹⁹⁸ Sak C-270/83, *Avior Fiscal*, premiss 23-24.

grenseoverskridende elementet i reglene for inntektsoverføring, må det sies å representere en relevant forskjellsbehandling.

4.2 Kan forskjellsbehandlingen rettferdiggjøres?

Oppgaven legger i det videre til grunn at det foreligger en relevant forskjellsbehandling av morselskap med utenlandsk datterselskap, sammenlignet med morselskap med norsk datterselskap. Følgelig blir spørsmålet om forskjellsbehandlingen kan rettferdiggjøres med grunnlag i ulovfestede tvingende allmenne samfunnshensyn.

4.2.1 Allmenne samfunnshensyn som rettferdighetsgrunn

4.2.1.1 Økonomiske hensyn

Som redegjort for i punkt 3.2.1 har økonomiske hensyn tradisjonelt sett ikke blitt tillagt avgjørende vekt i EU-domstolen. Selv om norske myndigheter skulle anføre økonomiske hensyn, er det få holdepunkter for å si at EFTA-domstolen vil godta en forskjellsbehandling med slik begrunnelse.

For det første kan norske myndigheter anføre at forskjellsbehandlingen kan rettferdiggjøres for å *verne det norske skattefundamentet*. EU-domstolen har på sin side ikke tillagt vern av det nasjonale skattefundamentet vekt som tvingende allment hensyn.¹⁹⁹ I Fokus-saken gjorde EFTA-domstolen det klart at vern av det nasjonale skattefundamentet ikke anses som allment hensyn i EØS.²⁰⁰ Skattegrunnlaget i Norge ivaretas fullt ut når det ikke kan sies å foreligge noe økonomisk tap for Norge dersom valgmulighetene for utenlandske datterselskaper og norske datterselskaper likestilles i konsernforhold. Det kan vanskelig sies å foreligge noen fare for uthuling av det norske skattefundamentet siden det ikke er tale om å øke skattegrunnlaget i en stat på bekostningen av en annen stat. De potensielt økte skatteinntektene ved å beholde tre prosent beskatning ved inntektsoverføring til norsk morselskap, er beskjedne sett i forhold til det mulige tap av inntekter når multinasjonale konsern ikke ønsker å etablere seg med morselskap i Norge. Det samme kan sies om norske morselskaper som vil

¹⁹⁹ F.eks Sak C-264/96, *ICI*, premiss 25.

²⁰⁰ Sak E-1/04, *Fokus*, premiss 33.

behandles mindre gunstig ved å opprette datterselskaper i andre land som følge av at utdeling ikke kan foretas uten beskatning for det norske morselskapet.

For det andre foreligger det en fare for økonomisk dobbeltbeskatning når beskattet kapital i datterselskapet kommer til beskatning på mottakers hånd. Det kan tenkes at konserner ønsker å endre sin organisering for å unngå at kapital beskattes flere ganger. Norske skattemyndigheter kan på sin side argumentere med at konserner i gitte tilfeller kan unngå treprosentregelen ved å etablere filialer istedenfor datterselskaper.

Konsernbidragsreglene ble endret i 2005 for å bringe de norske reglene i samsvar med EØS-avtalen, der norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS på visse vilkår blir likestilt med norske selskaper.²⁰¹ Det kan tenkes at konsern oppretter filialer i stedet for datterselskaper, for eksempel for å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, selv om opprettelsen av filialer ikke er det mest optimale for konsernet som helhet. Det blir da et spørsmål om hvor sterke føringer skattelovgivningen skal legge på hvordan selskapene ønsker å organisere seg på en mest mulig optimal måte. Det fremkommer også i forarbeidene til konsernbidragsreglene, at reglene ikke skal legge føringer på organisering innad i konsernforhold.²⁰² Når norske regler innebærer en fordel knyttet til å organisere seg med filialer, strider det mot hensynet til nøytralitet som lå til grunn ved innføringen av konsernbidragsreglene.

Det å velge hvor og hvordan et konsern skal etablere seg, bør være opp til konsernet selv. Når lovgiver oppstiller unntak for norske filialer av utenlandske selskaper, er det naturlig å tenke at konserner ønsker å etablere filialer, fremfor datterselskaper i utlandet. Motivet bak å ha filialer, synes derfor å bli skattemotivert fremfor andre hensyn som kan tenkes mer optimalt for organisering av konsernet. I OY AA-saken ble det, som vist til i punkt 3.6.3, anført fra myndighetene at morselskapet kunne oppnå det ønskede formål med å opprette en filial i Finland istedenfor et datterselskap. EU-domstolen bemerket at det uttrykkelige formål med etableringsretten er å kunne velge hvordan virksomheten vil organisere seg. Slik må det også være for norske morselskaper med datterselskaper i utlandet. Etter dette er det nokså åpenbart, slik jeg

²⁰¹ Ot. prp. nr. 1 (2005-2006).

²⁰² Ot. prp. nr. 16 (1979-1980).

ser det, at å påberope seg vern av det norske skattefundament ikke vil føre frem for å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen det her er tale om.

Det er heller ikke holdepunkter for at EFTA-domstolen skal godta en forskjellsbehandling med bakgrunn i *provenymessige hensyn*. Det er også lite trolig at norske myndigheter vil påberope seg det som rettferdighetsgrunn. Det foreligger ikke noe provenytab dersom inntektsoverføring likestilles mellom utenlandsk datterselskap og norsk datterselskap. Departementet skisserte et mulig proveny i størrelsesorden 400-500 millioner kroner ved innføringen av treprosentregelen i fritaksmetoden. Det er imidlertid vanskelig å anslå noe provenytab ved å fjerne treprosentregelen når konsernselskaper benytter konsernbidrag fremfor utbytte ved inntektsoverføring. Videre kan det reises spørsmål om størrelsen på provenyet kan ha noen avgjørende betydning. I Marks & Spencer-saken ble faren for tap av skatteproveny *ikke* vektlagt av domstolen.²⁰³ I den saken var provenyet på betydelig høyere beløp enn departementet anslår for treprosentregelen. Det er imidlertid vanskelig å kunne si noe om hvilke positive konsekvenser det vil få dersom det ikke var noen forskjellsbehandling. Det norske morselskapet ville fått styrket sin soliditet, som ville økt grunnlaget for fremtidige utdelinger fra morselskapet. Økonomiske hensyn kan etter dette vanskelig sies å føre frem som rettferdighetsgrunner for forskjellsbehandlingen ved inntektsoverføring i konsern.

4.2.1.2 Hensynet til avbalansert fordeling av beskatningskompetanse

Norske myndigheter kan tenkes å anføre hensynet til å sikre en *avbalansert fordeling av beskatningskompetanse* mellom medlemsstatene som begrunnelse for å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen. Myndighetene kan hevde at forskjellsbehandlingen ved inntektsoverføring ligger innenfor norsk beskatningskompetanse. Som vist til i OY AA-saken og Marks & Spencer-saken, har argumentet blitt tillagt vekt i EU-domstolen. I Marks & Spencer-saken var det retten til å overføre underskudd pådratt i et selskap innenfor konsernet til andre selskaper innen samme konsern som var tema. I OY AA-saken var utgangspunktet det motsatte. Forskjellen mellom Marks & Spencer-saken og OY AA-saken, ligger i formen for inntektsutjevning, hvor det i OY AA var overføring

²⁰³ Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 44.

av inntekt og i Marks & Spencer var overføring av underskudd. De finske reglene, som de norske, regulerte overføring av overskudd til andre selskaper innen samme konsern. Balansen i beskatningskompetansen mellom stater ble i OY AA-saken vurdert til hen at ettersom en rett til fradrag for grenseoverskridende konsernbidrag ville endre fordelingen i beskatningsretten mellom medlemsstatene, kunne hensynet bidra til å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen. I Marks & Spencer-saken kom EU-domstolen til at det var i strid med etableringsretten å avskjære retten til å utligne overskudd i morselskap mot underskudd i utenlandsk datterselskap når dette var tillatt mellom morselskaper og datterselskaper i samme land, og når det utenlandske datterselskapet har uttømt alle sine muligheter til å benytte underskuddet i sin hjemstat. For inntektsoverføring i konsern er det imidlertid ikke spørsmål om å velge i hvilken stat kapitalen skal komme til fradrag. Det er ikke tale om å øke beskatningsgrunnlaget i en stat til fordel for en annen. Det er således en annen situasjon enn både i OY AA-saken og i Marks & Spencer-saken der fordeling av beskatningskompetanse var et sentralt punkt, men med ulike utgangspunkt. Ved inntektsoverføring skjer ingen endring i fordelingen av beskatningskompetansen ved forskjellsbehandlingen i de norske reglene for inntektsoverføring i konsern. Det kan derfor være vanskelig for norske myndigheter å få medhold dersom hensynet til en avbalansert fordeling av beskatningskompetansen anføres.

Norske myndigheter kan på sin side argumentere med at det må være mulig å behandle grenseoverskridende tilfeller forskjellig fra innenlandske tilfeller uten at det kommer i strid med etableringsretten. Myndighetene kan tenkes å henvise til OY AA-saken hvor konklusjonen ble at begrensinger på grenseoverskridende konsernbidrag kunne rettferdiggjøres uten at det strider med de fire friheter. Fordeling av beskatningskompetanse handler om hvor grensen for statens beskatningskompetanse skal gå. I X-Holding-saken kom EU-domstolen til at restriksjonen kunne rettferdiggjøres ut fra hensynet til fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, samt at reglene var forholdsmessige. Domstolen påpeker at etableringsretten ville vært innholdsløs dersom det ikke skulle være en grense for statens beskatningskompetanse.²⁰⁴ I samme retning argumenterer også domstolen i Marks &

²⁰⁴ Sak C-337/08, *X-Holding*, premiss 23.

Spencer-saken.²⁰⁵ Etter min mening må en slik grense hva gjelder norske regler for inntektsoverføring gå der det oppstår en valgmulighet som utelukkende er en fordel for morselskap med innenlandske datterselskap.

I OY AA-saken fant retten at hensynet til fordeling av beskatningskompetanse kunne føre frem i de tilfeller der skatteregelen var utformet for å kunne hindre handlinger som ville sette på spill den beskatningsretten som tilligger hver enkelt stat.²⁰⁶ Slik er ikke realiteten ved inntektsoverføring. Det er ikke mulig å velge i hvilke stat kapitalen skal være gjenstand for beskatning. I Marks & Spencer-saken der det var tale om å kanalisere underskudd til en annen stat. Jeg kan ikke se at det vil skje en forrykkelse i beskatningskompetansen dersom forskjellsbehandlingen fjernes. Ved inntektsoverføring til Norge, er inntekten beskattet hos datterselskapet i hjemstaten. Det norske skattefundamentet endres derfor ikke som følge av overføringen, og det kan vanskelig tenkes å foreligge noe grunner for å rettfærdiggjøre forskjellsbehandlingen for å opprettholde beskatningskompetansen mellom medlemsstatene. Den fare det ligger i å tillate valgfrihet for selskapet, ble vurdert i X-Holding-saken, hvor det vises til at friheten til velge stat for beskatning kan medføre at hvor datterselskapet etableres blir skattemessig motivert.²⁰⁷ Ved valget mellom utbytte og konsernbidrag ligger det mulige skattemessige motivet i å unngå etableringer i utlandet, eller opprette filialer istedenfor datterselskaper. Et slikt skattemessig motiv styrker ikke den balanserte fordelingen av beskatningskompetansen. På den annen side skattlegges utdelingen som er opptjent i utenlandsk datterselskap og inngått i datterselskapets resultatregnskap. Det kan derfor ikke utelukkes at kapitalen har vært gjenstand for beskatning i hjemlandet, og *økonomisk dobbeltbeskatning* er ikke usannsynlig.

Hensynet til en balansert fordeling av skattefundamentene kan på bakgrunn av dette vanskelig føre frem i forhold til den forskjellsbehandling de norske reglene innebærer. Slik jeg ser det, endres ikke beskatningskompetansen mellom statene ved å fjerne forskjellsbehandlingen. Det kan tenkes at utbytte overført til morselskap i Norge kunne

²⁰⁵ Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 37.

²⁰⁶ Sak C-231/05, *OY AA*, premiss 51-53.

²⁰⁷ Se sak C-337/08, *X-Holding*, premiss 31-33.

blitt klassifisert som konsernbidrag. For de grenseoverskridende tilfellene av inntektsoverføring, vil ikke dette forrykke den beskatningsmuligheten som ligger i datterselskapets hjemland. Når bidraget er fra et norsk datterselskap, er det også midler som allerede har vært gjenstand for beskatning i Norge i inntektsoverføringstilfellene. Det er derfor vanskelig å se at en forskjellsbehandling kan rettferdiggjøres med bakgrunn i hensynet til en balansert beskatningskompetanse mellom statene.

4.2.1.3 Foreligger fare for skatteomgåelse?

Ved inntektsutjevning er det ubeskattet inntekt som potensielt kan overføres til andre stater med lavere beskatning. Slik er det derimot ikke ved grenseoverskridende inntektsoverføring. Inntekten har allerede blitt beskattet i datterselskapets hjemland. Inntekten har ingen kilde som knytter seg til opparbeidelse av skattbar inntekt på norsk side, og det er ikke tale om å flytte inntekt ut av Norge. Og siden det her ikke er tale om å flytte kapital ut av Norge, er det vanskelig å tenke seg situasjoner hvor det kan være tale om skatteomgåelse. Jeg skal imidlertid se på noen mulige anførsler som norske myndigheter kan tenkes å vurdere for å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen.

Forarbeidene er tydelige på at treprosentregelen ikke vil gjelde for konsernbidrag.²⁰⁸ Når norsk datterselskap velger konsernbidrag uten beskatning fremfor fritaksmetoden med tre prosent skatt, skaper ikke det en omgåelsessituasjon. Spørsmålet i denne oppgaven blir hvorvidt en likebehandling mellom utenlandske og innenlandske datterselskaper ved inntektsoverføring til norsk morselskap vil medføre en fare for skatteomgåelse. Tilsvarende ser EU-domstolen for seg en hypotetisk situasjon hvor forskjellsbehandlingen ikke eksisterer. I ICI-saken ble det hevdet fra den britiske regjeringens side at konsekvensene ved ikke å begrense reglene mot grenseoverskridende tilfeller, innebar en fare for skatteomgåelse.²⁰⁹ EU-domstolen mente på sin side at de britiske reglene ikke var et forholdsmessig inngrep fordi de ikke var myntet på tilfeller for skatteomgåelse, men skulle gjelde generelt.²¹⁰ Treprosentregelen kan ikke sies å være en regel som har til formål å forhindre

²⁰⁸ Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) pkt 6.3.

²⁰⁹ Se Sak C-264/96, *ICI*, premiss 25-27.

²¹⁰ *Ibid*, premiss 26.

skatteomgåelse. Sett i sammenheng med konsernbidragsreglene, er det også lite som taler for at begrensningen for grenseoverskridende aktivitet har til formål å hindre skatteomgåelse ved inntektsoverføring. Selv om OY AA-saken langt på vei har gitt de kan tolkes i retning av å rettferdiggjøre det grenseoverskridende elementet i konsernbidragsreglene, stiller reglene seg noe annerledes for inntektsoverføring. Her er det valgmuligheten som utgjør selve forskjellsbehandlingen i de norske reglene. Skal skatteomgåelse vurderes opp mot de norske reglene, kan det derfor ikke gjøres separat.

I OY AA-saken begrunnet EU-domstolen avgjørelsen med at grenseoverskridende konsernbidrag ville gi multinasjonale konserner for stor handlefrihet i forhold til hvor overskudd skulle komme til beskatning.²¹¹ I X- Holdning-saken fant retten også at dette hensynet var sterkt nok til å rettferdiggjøre restriksjonen. Det er likevel vanskelig å se at det å likestille valgmulighetene for konsernselskaper ville medført en fare for skatteomgåelse. Å velge bort treprosentregelen fremstår i denne sammenheng som en fordel for norske datterselskaper. En fordel som utenlandske datterselskaper ikke kan ta del i.

4.2.2 Reglenes egnethet

Som vist i punkt 3.2.2, må den nasjonale bestemmelsen være *egnet* til å sikre det formålet den påberoper seg å ha. Fra norske myndigheters side kan det anføres at treprosentreglen både gjelder for alle som kvalifiserer til fritaksmetoden, og at valgmuligheten ved inntektsoverføring bare er et utslag av likheten mellom regelsettene. Myndighetene kan mene at så lenge de norske konsernbidragsreglene har en begrensning ved grenseoverskridende aktivitet, kan slike utfall forekomme uten at det skal gjøre regelsettene mindre egnet til å oppnå formålet de søker å oppnå. I OY AA-saken ble de finske reglene av EU-domstolen funnet å være egnet til å fremme de tvingende allmenne hensynene bak reglene. Vurderingen her var at det ikke forelå noen forskyvning av skattefundamentet når fradrag bare kunne gis ved overføring til selskaper hjemmehørende i Finland. Regelen var derfor *godt egnet* til det formålet den skulle oppnå. Ses de norske konsernbidragsreglene i sammenheng med treprosentregelen, kompliseres bildet i forhold til den *egnetheten* regelsettene samlet vil

²¹¹ Se C-231/05, OY AA, premiss 65.

ha. Siden norsk morselskap ved inntektsoverføring fra norsk datterselskap kan velge bort beskatning i fritaksmetoden ved å velge utdeling med konsernbidrag, må sjablonregelen sies å være dårlig egnet til å oppnå det formål den søker å oppnå. Formålet med treprosentregelen, var å innføre en sjablonmessig tilbakeføring av fradrag for utgifter til inntektsservelse som knyttet seg til inntekter i fritaksmetoden. Når det er mulig å velge bort tilbakeføringen av fradraget, fremstår sjablonregelen som lite egnet. Skulle den hatt en tydeligere adresse til fradragsretten, skulle det være mulig å få fritak for treprosentreglen i konsernforhold hvor valget mellom konsernbidrag og utbytte oppstår. Det fremgår av evalueringen av skattereformen 2006 at departementet skal se på løsninger hvor det gis fritak i tilfeller hvor konsernbidrag kan velges fremfor utbytte.²¹² En slik løsning vil likestille overføringer fra norsk og utenlandsk datterselskap.

De norske reglene for inntektsoverføring i konsern innebærer at valget står mellom utdeling med og uten skatt for norske konsernselskaper. For å rettferdiggjøre denne sammenhengen, må også utenlandske konsernselskaper som kvalifiserer til å utdele utbytte av beskattet kapital kunne ha samme valgmulighet. Slik er ikke tilfelle ved inntektsoverføring fra utenlandsk datterselskap. Treprosentregelen må således sies å være lite egnet til å oppnå formålet - når formålet er reversering av fradragsrett. Det er derfor lite som taler for at forskjellsbehandlingen kan rettferdiggjøres av hensynet til egnethet.

4.2.3 Proporsjonalitet

For å kunne rettferdiggjøre en forskjellsbehandling av morselskap med utenlandske og norske datterselskaper, må reglene for inntektsoverføring samlet sett representere en forskjellsbehandling som ikke er uforholdsmessig i forhold til tilsiktet formål.

For å vurdere om de norske reglene om inntektsoverføring går utover det som er nødvendig for å oppnå formålet med regelsettene (er proporsjonale), må det gjøres en vurdering av om forskjellsbehandlingen oppnår det tilsiktede formålet. I Marks & Spencer-saken ble hensynet til sammenhengen i lovverket brukt som en side av

²¹² Se St. meld. 11 (2010-2011) pkt. 9.2.

forholdsmessigheten. Det var tale om å bruke de samme reglene for overskudd som for underskudd.²¹³ Når det ikke var mulig å skattelegge inntekter i det aktuelle datterselskapet, var det urimelig å kunne fradra tap. Riktignok mente EU-domstolen at dette tenderte i retning av brudd på territorialprinsippet,²¹⁴ men at det i seg selv ikke kunne anses som tilstrekkelig for å nekte fradrag.²¹⁵ Dette støtter en forståelse av at Marks & Spencer-dommen bygger sine premisser på en helhetsvurdering snarere enn en vurdering der de enkelte rettferdighetsgrunnene fremkommer separat.²¹⁶ I OY AA-saken bemerket EU-domstolen at en lovgivning som hadde til formål å forhindre skatteomgåelse og opprettholde en avbalansert fordeling av beskatningskompetansen, kunne rettferdiggjøres.²¹⁷

Som vist i punkt 3.5.2, er det sentralt å se på om mindre inngripende tiltak kan være mer egnet til å oppnå formålet. Departementet har ifølge forarbeidene til treprosentregelen gjort forsøk på å se på andre mindre inngripende måter å lage en slik sjablonmessig regel.²¹⁸ Det ligger en potensiell utfordring knyttet til å få tilbakeført de fradragsførte inntektene i fritaksmetoden dersom treprosentregelen fjernes. Hensynet til å unngå ikke-beskatning kan anføres fra norske myndigheters side som begrunnelse for at mindre inngripende regler vanskelig kan anvendes. Dersom treprosentregelen fjernes, blir ikke fordelingen av fradraget beskattet overhode. Denne faren for ikke-beskatning kan tenkes å være et viktig argument for norske myndigheter for å opprettholde en sjablonregel.

Norske myndigheter vil antakeligvis være opptatt av at treprosentregelen sørger for at fradragsførte inntekter skal komme til beskatning og treprosentregelen bidrar til at det ikke foregår ikke-beskatning av de tidligere fradragsførte inntektene. Spørsmålet blir om dette kan oppnås med mer treffsikre måter. Tatt i betraktning at de norske konsernselskapene vil velge konsernbidrag som alternativ til utbytte for å unngå

²¹³ Jf. Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, avsnitt 45.

²¹⁴ *Ibid*, avsnitt 39.

²¹⁵ *Ibid*, avsnitt 40.

²¹⁶ Zimmer (2009a) s. 110.

²¹⁷ Sak C-231/05, *OY AA*, premiss 62-63.

²¹⁸ Ot. prp. nr. 1 (2008-2009).

beskatning, vil utenlandske konsernselskaper bli stilt i lik posisjon ved inntektsoverføring til norsk konsernselskap dersom treprosentregelen ble fjernet. Fjernes treprosentreglen som følge av at den strider med etableringsfriheten, kan norske myndigheter mene at fradragsretten i fritaksmetoden blir en ikke-beskattet fordel. Symmetrien som søkes å oppnå gjennom treprosentregelen må veies opp mot den forskjellsbehandling de grenseoverskridende tilfellene utsettes for. Av de to hensyn, må etter min mening etableringsretten veie tyngst.

Reglene om inntektsoverføring i konsern må etter dette anses å være uforholdsmessige med hensyn til hva som er nødvendig for å oppnå formålet med reglene. Som vist til i punkt 3.6.2, fant EU-domstolen i Marks & Spencer-saken at restriksjonen gitt utover hva som måtte anses å være nødvendig når det var klart at underskuddet i utenlandske datterselskap ikke kunne nyttiggjøres i datterselskapenes hjemstat.²¹⁹ Treprosentregelen er mer inngripende enn det som må anses å være formålet med regelen, som i følge departementet var å innføre en sjablonmessig reversering av tidligere fradragsførte inntekter. Det er mulig å forestille seg mindre inngripende regler for å opprettholde formålet med reglene enn den generelle sjablonmessige reverseringen som er valgt ved treprosentreglen. I X-Holding-saken ble de nasjonale reglene ikke ansett for å være uforholdsmessige med hensyn til de nederlandske reglene for konsernligning utelukket at et nederlandsk selskap kunne lignes sammen med et utenlandsk datterselskap. Grensen for den uforholdsmessige forskjellsbehandlingen går et sted. Grensen må anses å være overtrådt i oppgavens spørsmål. Treprosentregelen går lenger enn det som må anses som nødvendig. Det å begrense treprosentregelen til å ikke gjelde overføringer i konsernforhold, også de grenseoverskridende, ville skapt en likebehandling av utenlandske og innenlandske situasjoner som dermed ikke ville stride mot fri etablering.

4.3 Ulike måter å fjerne striden med etableringsretten

4.3.1 Endring av konsernbidragsreglene

I de norske reglene er det nasjonalitetskravet i sktl § 10-4, første ledd første punktum, som skaper hindre for grenseoverskridende konsernbidrag. Det å endre konsernbidragsreglene til å gjelde alle grenseoverskridende tilfellene og dermed fjerne

²¹⁹ Se sak C-446/03, *Marks & Spencer*, premiss 59.

den forskjellsbehandling denne oppgaven har behandlet, synes likevel noe problematisk. Praksis fra EU-domstolen viser også at det *ikke* er traktatstridig å ha nasjonale skatteregler som representerer en forskjellsbehandling eller restriksjon, så lenge reglene kan rettfærdiggjøres gjennom ulovfestede allmenne hensyn. Dersom nasjonalitetsvilkåret skal fjernes, vil det trolig være behov for å innføre andre bestemmelser som vil kunne motvirke ulike problematiske sider ved det grenseoverskridende elementet. De antatte begrensningene som *da* innføres, må veies opp mot de allmenne hensyn, egnetheten og den forholdsmessigheten i forholdet til etableringsfriheten. Dette blir en avveining opp mot dagens regler, og hvilke regler som vil være i overensstemmelse med Norges forpliktelser i EØS-avtalen.

En løsning ville vært å ikke åpne *generelt* for grenseoverskridende konsernbidrag, men reservert et tillegg i reglene for de tilfellene hvor datterselskapet *ikke* fikk fradrag i hjemstaten for avgitt konsernbidrag, altså forbeholdt inntektsoverføringssituasjonene og Marks & Spencer-unntaket. For morselskapet i Norge skal dermed ikke den mottatte kapitalen heller ses som skattepliktig inntekt. Det ville da ikke vært snakk om forskjellsbehandling av norske morselskaper med hensyn til hvilken nasjonalitet datterselskapet har.

Som motargument for en slik løsning, kunne norske myndigheter argumentert med at konsernet istedenfor har anledning til å organisere seg med filialer, og dermed kan overføre konsernbidrag etter dagens regler. Hensynet til valgfrihet i forhold til etableringsform, taler imidlertid imot dette. Det kan tenkes at konserner ikke ser filialer som den mest optimale organiseringen. Et konsern kan ha både kommersielle eller mer privatrettslige grunner til å ønske at datterselskapet skal bestå som et datterselskap, og dermed som egen rettssubjekt, istedenfor som filial. Ved innføringen av konsernbidragsreglene ble det fra departementets side bemerket at reglene ikke skulle lede til en organisering som ikke var tjenelig. Reglene for inntektsoverføring bør, etter min mening, heller ikke samlet legge føringen på organisering i konsernforhold.

4.3.2 Omklassifisering

Valget mellom konsernbidrag og utbytte handler om å gi inntektsoverføringen den klassifisering som er økonomisk mest gunstig for konsernet. Lovgiver har valg

skattemessige begrensninger på utbytte samtidig som mulighet til å velge bort den skattemessige virkningen for overføring fra norsk datterselskap. Klassifisering som konsernbidrag kan derfor være av skattemessige årsaker. Ved å ikke tillate muligheten til å velge klassifisering for overføring fra utenlandsk datterselskap, konstrueres forskjellsbehandling som slår negativt ut for de grenseoverskridende tilfellene.

En mulig løsning vil være å gi norske morselskap mulighet til å klassifisere utbyttet til konsernbidrag idet utdeling krysser grensen til Norge. Det at utdelingen betegnes som utbytte i hjemstaten, bør ikke avskjære muligheten for at konsernbidrag uten skattemessig effekt kan omklassifiseres til utbytte i Norge, jf. sktl § 2-38, annet ledd litra a. Formålet med overføringen er ikke skatteutjevning, og i forarbeidene til konsernbidragsreglene fremgår det at konsern bør kunne stå relativt fritt i forhold til hvordan de ønsker å fordele nettooverskudd.²²⁰ Det kan også tenkes at hjemstaten ikke har regler for klassifisering av utdelinger. Dersom det ikke foreligger noen klassifisering, er det mottakende selskapet forpliktet til å gi overføring en klassifisering i selskapsrettslig forstand. Som det fremkommer i punkt 2.4, må det være opp til selskapet å velge den klassifisering det finner det mest hensiktsmessig å anvende.

Skattedirektoratet avviser ikke denne forståelsen i en sak om konsernbidrag og den selskapsrettslige betydningen av at en utdeling fra selskap etablert i utlandet etter utenlandsk selskapsrett ble klassifisert som utbytte i hjemlandet, men som konsernbidrag i Norge.²²¹ Hvorvidt Norge ville godta en slik omklassifisering, vites ikke. Det er også tenkelig at datterselskapets hjemland ikke har, eller har andre regler for konsernbidrag. Det er i tillegg mye som tyder på at definisjonen av begrepet utbytte også kan være forskjellig i de ulike stater. I OECD-komm. Art.10-23 fremgår det at en klar definisjon på begrepet utbytte i Mønsteravtalen ikke er mulig fordi de ulike staters interne rett definerer ordet forskjellig.²²² I Mønsteravtalen Art. 10, punkt 3 gis det ingen nærmere definisjon av utbytte, men det henvises til at det er den interne retten i det utdelende selskapets hjemstat som skal løse klassifiseringsspørsmålet der det er

²²⁰ Jf. Ot. prp. nr. 16 (1979-1980) s. 7.

²²¹ Se BFU 67/06.

²²² Se også Zimmer (2009a) s. 221.

tvil.²²³ Samtidig legges det til grunn i ligningspraksis at det er selskapets egen definisjon som skal ligge til grunn, jf. *Lignings-ABC*, pkt 2.2 s.70. Gode grunner taler etter dette for at myndighetene burde åpne for muligheten til omklassifisering av utbytte til konsernbidrag når kravene til konsernbidrag ellers er oppfylt.

4.3.3 Endringer i treprosentregelen

Den løsningen som virker mest hensiktsmessig, er å gjøre et unntak i treprosentregelen for overføringen fra selskaper i utlandet til selskaper i Norge innen samme konsern. Siden inntekten allerede har gått inn i det aktuelle datterselskapets resultat, fremstår det for konsernet som en potensiell økonomisk dobbeltbeskatning å kreve at utbytte skal få en beskatning i det utbyttet krysser grensen til Norge. Fra norske myndigheters side kan det argumenteres med at overskudd som kvalifiserer til fritaksmetoden bør være likestilt uavhengig av om overføringen er fra utenlandsk eller norsk datterselskap. Det har imidlertid formodningen mot seg når det er mulig å velge bort beskatning for den innelandske situasjonen. Når inntekten har inngått i datterselskapets resultatregnskap, burde det gitt fullt ut skattefritak for utbytte fra datterselskap til norsk morselskap i konsernforhold, uavhengig av om datterselskapet var utenlandsk.

Gjennom å behandle norske og utenlandske datterselskaper likt med hensyn til hvorvidt de rammes av treprosentregelen i fritaksmetoden, må det også kunne sies at de skal behandles likt med hensyn til valgmuligheten norske selskaper har. Jeg kan ikke se det vil medføre noen skattemessige endring for norsk beskatningsgrunnlag å likestille valgmulighetene for norske morselskaper med og uten utenlandske datterselskaper. Fritak for tre prosent beskatning i fritaksmetoden bør derfor omfatte tilfeller hvor konsernbidrag er et alternativ til utbytte. På den måten vil norske reglene om inntektsoverføring i konsern ikke lenger være i strid med EØS-avtalens regler om fri etablering.

²²³ I samme retning Zimmer (2009a) s. 220-221.

5 Avsluttende bemerkninger og konklusjon

Gode grunner taler for at norske regler om inntektsoverføring i konsern representerer en relevant forskjellsbehandling som ikke lar seg rettferdiggjøre av tvingende allmenne hensyn. De hensyn som i praksis har begrunnet nasjonale begrensninger på grenseoverskridende inntektsutjevning, kan vanskelig gjøre seg gjeldende for inntektsoverføring. Det dreier seg ikke om at ubeskattede midler føres over landegrensene, slik det ville vært ved en inntektsutjevningssituasjon. Det er ingen risiko for skatteomgåelse når det ikke føres ubeskattet kapital fra et land til et annet. Det skjer ingen forskyvning i beskatningskompetansen mellom statene. Forskjellsbehandlingen kan videre ikke rettferdiggjøres ut fra hensyn om å verne det norske skattefundamentet, i og med at Norges skattegrunnlag ikke endres ved å fjerne forskjellsbehandlingen. De norske reglene om inntektsoverføring i konsern må etter dette anses å stride mot Norges forpliktelser i EØS-avtalen art. 31.

Det kan stilles spørsmål om forskjellsbehandlingen er utslag av en uønsket bivirkning av treprosentregelen, eller om det er tale om en tilsiktet vridning av markedet for å skape fordeler for helnorske konserner. Lite tyder på at det ligger en bevisst strategi bak. Ved innføringen av treprosentreglen ble ikke mulig strid med etableringsretten løftet opp som problemstilling. Uansett er både lovgiver og domstolen er forpliktet til å oppfylle de forpliktelsene EØS-avtalen inneholder.

I Stortingsmelding 11 (2010-2011) fremkommer det at departementet vil vurdere nærmere om utbytte i konsernforhold skal likestilles med konsernbidrag ved inntektsoverføring. Det vil medføre at det ikke stiller seg skattemessig forskjellig om konsernbidrag velges fremfor utbytte for overføring fra norsk datterselskap. For overføring fra utenlandsk datterselskap, vil imidlertid forskjellsbehandlingen fortsatt eksistere. Det er rimelig å anta at norske myndigheter mener det ikke foreligger strid med etableringsretten. Hvorvidt norske regler for inntektsoverføring strider mot EØS-avtalen, blir ikke avklart før det foreligger en avgjørelse fra EFTA-domstolen eller EU-domstolen som gir klarhet i spørsmålet. Det gjenstår å se hvordan norske myndigheter ønsker å beskytte eksisterende lovgivning i en fremtidig sak - og på hvilken måte norske myndigheter vil anføre de hensyn som har blitt anført i tidligere saker for EU-/EFTA-domstolen.

6 Litteraturliste

Lovgivning:

Lov om domstolene (domstolloven) av 13.august 1915 nr. 5.

Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) av 21. juni 1985 nr.83.

Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS), m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109.

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997, nr. 44.

Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni 1997, nr. 45.

Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juni 1998, nr. 56.

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999, nr. 14.

Praksis fra EU-domstolen:

De forenede saker 17/61 og 20/61, *Klöckner*, Klöckner-Werke AG og Hoesch AG mot Den høye myndighet for det europeiske kull-og stålfellesskap.

Sak 8/74, *Dassonville*, Procureur du Roi mot Benoît og Gustave Dassonville.

Sak 120/78, *Cassis de Dijon*, Rewe mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein.

Sak 270/83, *Avoir fiscal*, Kommisjonen mot La République Française.

Sak C-1/93, *Halliburton*, Halliburton Services BV mot Staatssecretaris van Financiën.

Sak C-279/93, *Schumacker*, Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacher.

Sak C-55/94, *Gebhard*, Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori de Milano.

Sak C-107/94, *Asscher*, P.H Asscher mot Staatssecretarias van Financiën.

Sak C-151/94, *Kommisjonen mot Luxembourg*, Kommisjonen for de europeiske fellesskaper mot Storhertugdømmet Luxembourg.

Sak C-118/96, *Safir*, Jessica Safir mot skattemyndighetene i Dalarnas Län.

Sak C-264/96, *ICI*, ICI mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).

Sak C-336/96, *Gilly*, Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin.

Sak C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Royal Bank of Scotland mot Elliniko Dimosio (Den greske stat).

Sak C-35/98, *Verkooijen*, Staatssecretaris van Finansiën mot B.G.M Verkooijen.

Sak C-141/99, *AMID*, Algemene Maatschappij voor Investerings en Dienstverlening NV (AMID) mot Den belgiske stat.

Sak C-243/01, *Gambelli*, straffesak mot Gambelli m.fl.

Sak C-319/02, *Manninen*, Petri Manninen.

Sak C-446/03, *Marks & Spencer*, Marks & Spencer plc. mot David Halsey (HM Inspector of Texas).

Sak C-231/05, *OY AA*.

Sak C-337/08, *X Holding*.

Praksis fra EFTA-domstolen:

Sak E-6/98, Norge mot The EFTA Surveillanse Authority, Court Report (1999), s.74.

Sak E-1/02, The EFTA Surveillanse Authority mot Norge, Court Report (2003) s.1.

Sak E-1/04, *Fokus*, Fokus Bank ASA mot Den Norske Stat v/ Skattedirektoratet.

Sak E-7/07, *Seabrokers*, Seabrokers AS mot Den Norske Stat v/Skattedirektoratet.

Høyesterettspraksis:

Rt. 1919 s. 92, *A/S Lorentzen & Wettre* mot Finansdepartementet.

Rt. 1949 s. 296, *Vister*, Staten mot konsul Haldor Virik.

Rt. 2001 s. 1444, *Skøyen Næringspark*, Skøyen Næringspark mot Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Rt. 2002 s. 1144, straffesak for manglende innlevering av selvangivelse.

Rt. 2007 s. 1003, Norsk Lotteri- og Automatbransjeforbund mot Staten v/Kulturdepartementet.

Praksis fra Den Svenska Regeringsrätten:

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 1267-08

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 1651-07

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 1650-07

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 7322-06

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 7444-06

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 6511-06

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 3628-07

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 1652-07

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 6512-06

Regeringsrättens dom 2009-03-11 mål nr. 1648-07

Norske offentlige dokumenter:

Ot.prp. nr 16 (1979-1980) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 71 om særregler for skattelegging av aksjeselskaper og aksjonærer og lov om endringer i lov av 4.juni nr. 59 om aksjeselskaper.

St. prp. nr. 100 (1991-1992), Om samtykke til ratifikasjon av Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde

NOU 2003:9, Skatteutvalget.

St.melding nr. 29 (2003-2004). Om skattereform.

Ot.prp. nr. 1 (2003-2004), skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer

Ot.prp. nr. 17 (2004-2005), om lov om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr.2157/2001) (SE-loven).

Innst. O. nr. 125 (2008-2009), Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga m.v.

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006), skatte- og avgiftsopplegget 2006.

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), skatte- og avgiftsopplegget 2009.

St.meld. 11 (2010-2011), Evaluering av skattereformen 2006.

Avgjørelser og uttalelser m.v:

BFU 67/06.

Utv. 1980 s. 182.

Utv. 1980, s. 226.

Utv. 1988 s. 92.

Utv. 1995 s. 106.

Utv. 2004. s. 379.

Utv. 2006 s. 754.

Utv. 2009 s. 1447.

Utv. 2009 s. 1280.

Utv. 2011 s. 123.

Svenske offentlige dokumenter:

Regeringens Proposition, 2009/10:194, *Konsernbidrag i vissa fall, m.m.*

Traktater og direktiver:

EF-traktaten, *Traktaten om opprettelse av Det Europeiske Fellesskap*, Roma, 25.mars 1957

EØS-avtalen, *Avtale om det Europeiske Økonomiske Samarbeidsområdet*, Oporto 2.mai 1990

ODA-avtalen, *Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol*, Oporto, 2.mai 1992.

EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (for EF), nr. 2157/2001)

OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital*, Paris 2010

Bøker og håndbøker:

Andenæs, Mads Henry, *Rettskildelære*, Oslo, 1997.

Andenæs, Mads Henry, *Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper*, 2.utg. Oslo, 2006.

Bullen, Andreas: *EU, EØS og skatt – de fire friheter og direkte beskatning*, Oslo, 2005.

Dajani, Omar G., Leegaard, Thor, Nordby, Thomas & Ongre, Kjerstin: *EØS-avtalen og norsk skatterett*, Oslo, 2003.

Gundersen, Fridjof Frank, *EU etter Lisboa-traktaten. Institusjoner, rettssystem og rettsregler*, Oslo, 2010.

Gjems-Onstad, Ole: *Norsk Bedriftsskatterett*, 7.utg. Oslo 2008.

Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef & Staringer, Claus, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Wien, 2008 (sitert Lang (2008)).

Naas, Henning, Bruusgaard, Christian, Iltad, Kristine & Svensen, Christian, *Norsk internasjonal skatterett*, 1.utg. Oslo, 2011 (sitert Naas (2011)).

Sejersted, Fredrik, Arnesen, Finn, Rognstad, Ole-Andreas, Foyn, Sten & Kolstad, Olav. *EØS-rett*, 2.utg. Oslo, 2004 (sitert Sejersted, (2004)).

Skattedirektoratet (utg.): *Lignings-ABC*, 2010/11, Oslo, 2010.

Zimmer, Frederik: *Internasjonal inntektsskatterett*, 4.utg. Oslo, 2009 (sitert Zimmer (2009a)).

Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, 6.utg. Oslo, 2009 (sitert Zimmer (2009b)).

Zimmer, Frederik (Red.) og Advokatfirma Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen (BA-HR): *Bedrift, selskap og skatt. Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 5.utg. Oslo, 2010 (sitert Zimmer (2010)).

Artikler:

Helminen, Marjaana, *Freedom of Establishments and OY AA*, European Taxation 47 (2007)